

BAB IV

HASIL PENELITIAN

4.1 Sistem Auditing/Pengawasan Lembaga Inspektorat Daerah terhadap Temuan Hasil Pemeriksaan pada APBD Tahun Berjalan

Banyak prespektif yang berbeda dalam menjelaskan tata kelola pemerintahan yang baik, maka tidak mengherankan jika kemudian terdapat banyak pemahaman yang berbeda-beda tentang pengertian kinerja implementasi pemerintahan yang profesional. Namun secara umum ada beberapa karakteristik dan nilai yang menetap dalam praktik pemerintahan antara lain:

1. Memberikan ruang kepada aktor lembaga dalam hal ini lembaga pemerintah di daerah secara optimal dalam kegiatan pemerintahan memungkinkan adanya sinergik antara aktor dengan lembaga pemerintah serta pengguna jasa keuangan.
2. Dalam praktik pemerintahan terkandung nilai-nilai yang membuat pemerintah dapat lebih efektif bekerja untuk mewujudkan kesejahteraan bersama, nilai-nilai seperti efisiensi, keadilan dan daya tanggap menjadi nilai yang penting.
3. Pemerintahan yang bersih dan bebas dari praktik Kolusi, Korupsi dan Nepotisme (KKN) serta berorientasi kepada publik karena itu praktik pemerintahan di nilai baik jika mampu mewujudkan transparansi, penegakan hukum dan akuntabilitas. Dengan hal tersebut diatas tantangan utama membangun tata kelola pemerintahan adalah menyangkut cara mewujudkan ketiga karakteristik dalam praktik pemerintahan.¹

¹Agus Dwiyanto, *Mewujudkan Good overnance Melalui Pelayanan Publik s*(Cet. Ke-3, Yogyakarta: GadjahMada University Press, ,2008), h. 235.

Pemerintah daerah dalam hal ini pemerintah Kota Parepare dalam mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik tentunya di dukung oleh berbagai hal yang menyangkut sarana dan prasarana yang didukung pengelolaan anggaran yang akuntabel. Lembaga yang paling berperan dalam hal ini mengawasi jalannya pertanggungjawaban keuangan dalam mengelola kegiatan-kegiatan yang tertuang dalam APBD tahun berjalan tentang penerimaan dan pengeluaran yaitu lembaga Inspektorat Daerah selaku pengawas intern daerah.

Hal yang sangat mendukung kinerja lembaga Inspektorat Daerah yaitu tersedianya aparat yang profesional, kantor yang memadai serta anggaran yang memenuhi. Kesemuanya ini berusaha untuk mewujudkan suatu tata kelola pemerintahan yang baik dan akuntabel yang merupakan harapan semua pihak. Harapan tersebut merupakan pengembangan dan penerapan sistem pertanggungjawaban yang tepat, jelas, terukur *legitimate* sehingga penyelenggaraan pemerintah dan pembangunan dapat berlangsung secara berdaya guna, berhasil guna, bersih dan bertanggung jawab serta bebas dari korupsi, kolusi dan nepotisme (KKN). Sejalan dengan pelaksanaan Undang-undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang penyelenggaraan negara yang bersih dan bebas dari korupsi, kolusi dan nepotisme, maka dikeluarkan Instruksi Presiden Nomor 7 Tahun 1999 tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP).²

Merujuk, pemahaman dan pengertian tersebut diatas dikaitkan dengan tata kelola pemerintahan memberikan gambaran bahwa aparat auditor pemeriksa

²Laporan Kinerja Pemerintah (LKjIP) Inspektorat Kota Parepare tahun 2018, h. 1.

Inspektorat Daerah adalah personal-personal yang ditempatkan pada lembaga ini yang tentunya telah melalui kursus-kursus, bimbingan teknis, serta disekolahkan khusus selaku auditor pemeriksa, sehingga dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja. Hasil wawancara kepada salah satu auditor pemeriksa mengatakan bahwa:

“Setiap auditor pemeriksa akan dilantik sebagai jabatan fungsional dengan ketentuan telah memenuhi syarat serta kemampuan SDM yang memadai. Hal ini menunjukkan bahwa hampir semua aparat auditor pemeriksa adalah orang-orang pilihan yang ditempatkan di Inspektorat dengan kemampuan spesifikasi pengetahuan yang tepat untuk jabatan yang diemban”.³

Mencermati kemampuan aparat auditor selaku pemeriksa memberikan pemahaman bahwa aparat tersebut bukan saja selaku pemeriksa intern bagi pemerintah daerah akan tetapi juga memberikan bimbingan teknis kepada Pejabat Pembuat Teknis Kegiatan (PPTK), tentunya tujuan utamanya ini adalah untuk meminimalisir temuan-temuan kasus disetiap unit kerja dan jika ada temuan yang karena kekeliruan administrasi yang tidak terlalu mendasar maka pada saat itu juga aparat pemeriksa Inspektorat daerah langsung memberikan bimbingan teknis dan selanjutnya secara administratif diperbaiki pertanggungjawabannya dan hal ini biasa disebut kasus yang tidak direkomendasikan karena diselesaikan ditempat.

Hal yang menarik pada rekapitulasi data LHP pada tahun 2018-2019 menunjukkan bahwa masih terdapatnya berbagai jumlah kasus disetiap unit kerja, hal ini memberikan gambaran bahwa apakah bimbingan teknis tidak serentak dilaksanakan atau dimasukkan dalam suatu kegiatan (sosialisasi).

³Anwar, Auditor Pemeriksa, Wawancara dilakukan di Kantor Inspektorat Daerah Kota Parepare Pada Tanggal 21 Agustus 2020.

Hasil wawancara kepada sekretaris Inspektorat memberikan penjelasan bahwa:

“Hampir setiap tahunnya telah dianggarkan dalam suatu kegiatan peningkatan SDM kepada para pengguna anggaran disetiap unit kerja, kegiatan ini dilakukan bertahap karena banyaknya peserta pelatihan yang harus diberikan bimbingan, ini menunjukkan bahwa bukan saja aparat auditor pemeriksa diberikan bimbingan teknis pelatihan akan tetapi juga pada pengguna anggaran disetiap unit kerja atau PPTK-nya”.⁴

Dengan berbagai bimbingan teknis yang dilakukan oleh Inspektorat Daerah baik aparat fungsionalnya maupun aparat pengguna anggaran ternyata masih ditemukan berbagai pemanfaatan dana anggaran yang tidak didukung secara administratif sehingga masih direkomendasikan berbagai LHP yang merupakan temuan-temuan masih dalam proses serta direkomendasikan di setiap unit kerja.

Hasil wawancara selanjutnya, ditemukan masih ada aparat fungsional auditor pemeriksa yang belum 2 tahun berada Inspektorat serta belum mendapatkan bimbingan teknis beliau menjawab bahwa:

“Aparat fungsional yang belum 2 tahun berada di Inspektorat, pada umumnya Aparat Sipil Negara (ASN) yang baru dimutasikan dan ditempatkan di Inspektorat dan ini merupakan kendala bagi kita untuk menempatkan mereka selaku aparat pemeriksa di setiap unit kerja”.⁵

Berdasarkan hasil wawancara diatas, penulis kemudian mempertanyakan Mengapa demikian aparat fungsional yang belum 2 tahun berada di Inspektorat Daerah turun memeriksa, kemudian beliau mengatakan”.

⁴Ahmad, Sekretaris Inspektorat Daerah Kota Parepare, *Wawancara* dilakukan di Kantor Inspektorat Daerah Kota Parepare Pada Tanggal 21 Agustus 2020.

⁵Ahmad, Sekretaris Inspektorat Daerah Kota Parepare, *Wawancara* dilakukan di Kantor Inspektorat Daerah Kota Parepare Pada Tanggal 21 Agustus 2020.

“Karena kebutuhan jabatan yang harus terpenuhi maka diberikan surat tugas untuk turun memeriksa sebagai tim aparat pemeriksa”.⁶

Mencermati keterangan dan mekanisme kerja aparat pemeriksa intern pada Inspektorat Daerah kendala yang sangat mempengaruhi jalannya pemeriksaan karena terjadinya mutasi atau pergeseran personil dari tempat yang satu ke tempat lain. Dengan hal ini sangat mempengaruhi kinerja Inspektorat Daerah dan pergeseran keahlian aparat dari tempat yang lama ke tempat barunya menyebabkan keterlambatan atau tidak ditemukannya penyimpangan-penyimpangan disetiap unit kerja atau beberapa kasus temuan terlewat sehingga tidak dimasukkan dalam LHP. Disisi lain, temuan ini akan tertinggal dan tidak tertindaklanjuti menjadi temuan LHP pada tahun berjalan, sehingga pada tahun berikutnya (2019) kasus temuan lebih banyak jika dibandingkan dengan temuan tahun 2018.

Wawancara selanjutnya, mempertanyakan mengapa tidak membuat surat telaan staf kepada Bapak Walikota bahwa untuk unit kerja yang strategis jika dilakukan pergeseran pegawai sebaiknya ada pertimbangan khusus kepada Bapak Walikota mengenai kendala-kendala yang dihadapi jika terjadi pergeseran pegawai? beliau mengatakan bahwa:

“Hal ini, biasa dilakukan bertemu langsung kepada Bapak Walikota pada saat pertemuan *coffee morning* yang dilakukan setiap senin pagi. Hal lain yang menjadi masalah pergeseran pegawai biasa dilakukan secara tiba-tiba”.⁷

Mencermati hasil temuan diatas pada sub bagian ini yaitu, kinerja Inspektorat Daerah maka terlihat penurunan kinerja aparat fungsional karena terjadinya mutasi

⁶Ahmad, Sekretaris Inspektorat Daerah Kota Parepare, *Wawancara* dilakukan di Kantor Inspektorat Daerah Kota Parepare Pada Tanggal 21 Agustus 2020.

⁷Ahmad, Sekretaris Inspektorat Daerah Kota Parepare, *Wawancara* dilakukan di Kantor Inspektorat Daerah Kota Parepare Pada Tanggal 21 Agustus 2020.

pergeseran pejabat dari pejabat lama ke pejabat baru. Hal yang menarik pada pergeseran ini yaitu masuknya pejabat baru yang secara teknis belum melalui bimbingan khusus secara profesional selaku auditor pemeriksa.

4.2 Implementasi Kinerja Lembaga Inspektorat Daerah terhadap Temuan Hasil Pemeriksaan pada APBD Tahun Berjalan

Mencermati pendapat Agus Dwiyanto tentang kemampuan Aparat Sipil Negara (ASN) yang dikaitkan dengan aparat fungsional auditor pemeriksa maka yang pertama kita tanggapai yaitu, memberikan ruang kepada aktor lembaga secara optimal dalam kegiatan peningkatan kinerja serta nilai-nilai yang terkandung dalam efektivitas kerja untuk mencapai tujuan bersama, nilai-nilai yang dimaksud yaitu efektif kerja dan dibarengi dengan efisiensi, didukung oleh pemerintahan yang bersih dan independensi dari praktik kecurangan untuk mewujudkan transparansi, penegakan hukum dan akuntabilitas.⁸

Implementasi kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan yang dapat terjadi dalam auditnya, auditor perlu untuk mengerti dan memahami kasus, jenis, karakteristiknya, serta cara untuk mendeteksinya.⁹ Cara yang dapat digunakan untuk mendeteksi temuan kasus antara lain dengan melihat tanda, sinyal, atau *red flags* suatu tindakan yang diduga menyebabkan atau potensial menimbulkan penyimpangan. Meskipun timbulnya *red flags* tidak selalu mengindikasikan adanya kecurangan, namun *red flags* biasanya selalu muncul di setiap kasus kecurangan yang terjadi sehingga dapat menjadi tanda peringatan bahwa terjadi kekeliruan.

⁸Agus Dwiyanto, *Mewujudkan Good overnance Melalui Pelayanan Publik*, h. 235.

⁹Marcelinna Widiyastuti dan Sugeng Pamudji, Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Profesionalisme Terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan, *Value Adde*, Vol. 5, No. 2, Maret-Agustus 2009, h. 57.

Pemahaman dan analisis lebih lanjut mengenai *red flags*, dapat membantu langkah selanjutnya bagi auditor untuk dapat memperoleh bukti awal atau mendeteksi adanya kecurangan.

Istilah kecurangan (*fraud*) berbeda dengan istilah kekeliruan (*errors*). Faktor utama yang membedakannya adalah tindakan yang mendasarinya, apakah tindakan tersebut dilakukan secara disengaja atau tidak. Jika tindakan tersebut dilakukan secara sengaja, maka disebut kecurangan (*fraud*) dan jika tindakan tersebut dilakukan tidak secara sengaja, maka disebut dengan kekeliruan (*errors*).¹⁰

Wawancara selanjutnya, kepada Bapak Lakaseng sebagai pengawas pemerintahan yang mempertanyakan sikap apa saja yang perlu dibutuhkan oleh auditor pemeriksa dalam menjalankan tugasnya, kemudian beliau menjawab bahwa:

“Di dalam menjalankan tugasnya, khususnya dalam mendeteksi kecurangan, auditor perlu didukung oleh sikap kompetensi, independensi, dan profesionalisme. Sikap-sikap ini termuat dalam standar umum auditing. Pada standar ini dinyatakan bahwa sikap umum seorang auditor yang berhubungan dengan pribadinya adalah kompetensi (keahlian dan pelatihan teknis), independensi, dan profesionalisme (penggunaan kemahiran profesional auditor dengan cermat dan seksama). Oleh karena itu, auditor harus mempunyai dan mempertahankan ketiga sikap ini karena sikap-sikap ini sangat diperlukan auditor agar ia tidak gagal dalam mendeteksi kecurangan dan setelah kecurangan tersebut terdeteksi, auditor tidak ikut menyembunyikan kecurangan tersebut”.¹¹

Hal ini berarti, dengan menggunakan kompetensi yang diperoleh melalui pendidikan, pengalaman, serta pelatihan teknis yang cukup, auditor diharapkan dapat

¹⁰Dien ViviantyRamatika, *Farud Auditing Kajian Teoritis dan Empiris* (Yogyakarta: CV Budi Utama, 2020), h. 1

¹¹Lakaseng, Pengawas Pemerintahan, Wawancara dilakukan di Kantor Inspektorat Daerah Kota Parepare Pada Tanggal 21 Agustus 2020.

menjalankan tugasnya pada implementasi yang lebih baik.¹² Selain itu, dengan memiliki sikap kompetensi, auditor juga dapat mengasah sensitivitas (kepekaannya) dalam menganalisis laporan hasil pemeriksaan yang di auditnya sehingga auditor mengetahui apakah di dalam laporan tersebut, terdapat tindakan kecurangan atau tidak serta mampu mendeteksi trik-trik rekayasa yang dilakukan dalam melakukan kecurangan tersebut .

Selain kompetensi, sikap independensi juga harus dimiliki dan dipertahankan oleh auditor. Sikap ini mengharuskan auditor agar dalam setiap menjalankan tugasnya, ia tidak dibenarkan memihak kepada siapapun. Pada pernyataan standar umum dinyatakan bahwa dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan pemeriksa, harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya.

Dari pernyataan Bapak Lakaseng selaku pengawas pemerintahan mengatakan bahwa:

“Terkait dengan sikap indenpendensi menurut saya, masalah indenpendensi auditor kurang. Karena seorang auditor ditentukan oleh dua faktor atau dua unsur terutama satu yang saya sebut indenpendensi dan kompetensi. Indenpendensi ini sangat dibutuhkan karena kebebasan dari auditor terhadap tekanan. Kadang-kadang ini terjadi kepada auditor yang memeriksa kerabat atau keluarga, itu beda jika orang yang diperiksa atau petugas yang diperiksa itubukan kerabat atau keluarga, akibatnya indenpendensi tidak berjalan dengan apa yang diharapkan. Memang indenpendensi ini harus ada, karena kalau terjadi perbedaan maka pemeriksaan itu akan bias”.¹³

¹²Weni Susanti, Persepsi Auditor tentang Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualits Audit Internal, Jurnal Ilmiah Ekonomi Bisnis, Vol. 24, No. 2, Agustus 2019, h. 127.

¹³Lakaseng, Pengawas Pemerintahan, Wawancara dilakukan di Kantor Inspektorat Daerah Kota Parepare Pada Tanggal 21 Agustus 2020.

Sikap independensi diperlukan auditor agar ia bebas dari kepentingan dan tekanan pihak manapun, sehingga auditor dapat mendeteksi ada tidaknya kecurangan pada unit kerja yang bersangkutan yang di auditnya dengan tepat, dan setelah kecurangan tersebut terdeteksi, auditor tidak ikut terlibat dalam mengamankan praktik kecurangan tersebut. Independensi terdiri dari dua komponen, yaitu:¹⁴

1. Independensi sikap mental/independensi dalam fakta (*independence in fact*), yaitu adanya kejujuran di dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta-fakta dan adanya pertimbangan obyektif, tidak memihak di dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.
2. Independensi dalam penampilan (*independence in appearance*), yaitu adanya kesan dari masyarakat bahwa auditor bertindak independen.

Lebih lanjut Bapak Lakaseng selaku pengawas pemerintahan mengatakan:

“Kemampuan auditor atau SDM sampai saat ini, secara kuantitas masih kurang, masih banyak yang kurang belum sesuai dengan jumlah yang kita butuhkan. Namun, secara administrasi kekurangan tersebut sudah kita sampaikan kepada pimpinan daerah, untuk melengkapi baik secara eksternal maupun internal.”¹⁵

Sikap penting lainnya yang harus dimiliki dan dipertahankan oleh auditor adalah sikap profesionalisme. Hal ini diatur dalam standar umum yang menyatakan bahwa dalam pelaksanaan pemeriksaan serta penyusunan laporan hasil pemeriksaan, pemeriksa wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama. Hal ini berarti auditor dituntut untuk memiliki keterampilan umum yang

¹⁴Marcelinna Widiyastuti dan Sugeng Pamudji, Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Profesionalisme Terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan, *Value Adde*, Vol. 5, No. 2, Maret-Agustus 2009, h. 57.

¹⁵Lakaseng, Pengawas Pemerintahan, Wawancara dilakukan di Kantor Inspektorat Daerah Kota Parepare Pada Tanggal 21 Agustus 2020.

dimiliki auditor pada umumnya dan merencanakan serta melaksanakan pekerjaan menggunakan keterampilan dan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama. Penggunaan kemahiran professional dengan cermat dan seksama, memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan maupun kecurangan. Para auditor juga harus melaksanakan ketelitian profesional yang sepantasnya dalam melaksanakan pemeriksaan, yaitu sebagai berikut:

1. Ketelitian profesional sepantasnya menghendaki penerapan ketelitian dan kecakapan yang secara patut diduga akan dilaksanakan oleh seorang pemeriksa yang bijaksana dan berkompeten, dalam keadaan yang sama atau mirip. Karena, ketelitian profesional haruslah dengan sesuai dengan tingkat kesulitan pemeriksaan yang sedang dilaksanakan. Dalam menerapkan ketelitian profesional yang sepantasnya, auditor harus mewaspadaai berbagai kemungkinan terjadinya pelanggaran yang dilakukan dengan sengaja, kesalahan atau *error*, kelalaian, ketidakefektivan, pemborosan, ketidakefisienan, dan konflik kepentingan. Auditor harus mengidentifikasi pengendalian yang lemah dan merekomendasikan perbaikan untuk menciptakan kesesuaian dengan berbagai prosedur dan praktek yang sehat.¹⁶
 - a. Kecurangan atau *fraud* meliputi suatu susunan ketidakberesan dan perbuatan illegal yang merupakan suatu muslihat yang dilakukan untuk keuntungan atau kerugian organisasi, yang dilakukan oleh orang di luar dan di dalam organisasi.

¹⁶ Hiro Tugiman, Standar Profesional Audit Internal, (Yogyakarta: Kanisius, 1997), h. 31-32.

- b. Kecurangan yang bertujuan menghasilkan keuntungan bagi organisasi pada umumnya menghasilkan suatu keuntungan secara tidak jujur atau tidak wajar yang mungkin dapat pula menimbulkan kerugian bagi pihak lain di luar organisasi. Pelaku jenis kecurangan ini memperoleh keuntungan secara tidak langsung, karena pada umumnya keuntungan pribadi akan bertambah bila organisasi mendapatkan bantuan atau keuntungan.
 - c. Kecurangan yang menimbulkan suatu kerugian bagi organisasi pada umumnya dilakukan untuk keuntungan secara langsung dan tidak langsung bagi pegawai, individu di luar organisasi atau organisasi lain.
2. Ketelitian yang selayaknya menghendaki suatu ketelitian yang kompeten bukanlah pelaksanaan yang harus sempurna, tanpa ada kesalahan, atau hasilna luar biasa. Ketelitian yang selayaknya mewajibkan auditor melakukan pengujian dan melakukan verifikasi terhadap suatu lingkup yang pantas dan tidak harus melakukan pemeriksaan secara mendetail atau terperinci terhadap seluruh transaksi. Karenanya, pemeriksa tidak dapat memberikan jaminan mutlak bahwa di dalam organisasi tidak terdapat suatu ketidaksesuaian atau ketidakberesan. Walau demikian, kemungkinan terjadinya ketidakberesan atau ketidaksesuaian secara material haruslah dipertimbangkan atau diperhatikan pada saat auditor melaksanakan tugas pemeriksaan.¹⁷
 - a. Pendeteksian kecurangan terdiri atas pengidentifikasian berbagai indikator kecurangan yang cukup untuk menjamin rekomendasi pelaksanaan pada saat pemeriksaan.

¹⁷Hiro Tugiman, *Standar Profesional Audit Internal*, h. 35-36.

- b. Dalam melaksanakan tugas pemeriksaan, tanggungjawab auditor dalam pendeteksian kecurangan adalah sebagai berikut:
 - a) Memiliki pengetahuan memadai tentang kecurangan sehingga dapat mengidentifikasi berbagai indikator kemungkinan terjadinya suatu kecurangan. Pengetahuan ini mencakup pengetahuan yang dibutuhkan untuk mengetahui karakteristik kecurangan, teknik-teknik yang biasa digunakan dalam melakukan kecurangan, dan jenis-jenis kecurangan yang berkaitan dengan kegiatan yang sedang diperiksa.
 - b) Mewaspada berbagai kesempatan, seperti kelemahan-kelemahan pengendalian yang memungkinkan dilakukannya kecurangan.
 - c) Mengevaluasi berbagai indikator yang menunjukkan kemungkinan telah terjadinya kecurangan.
 - c. Para auditor tidak diharuskan memiliki pengetahuan yang setingkat dengan orang-orang yang memilikitanggungjawab utama untuk mendekteksi kecurangan.selain itu, berbagai prosedur pemeriksaan, bahkan bila dilakukan dengan ketelitian profesional sekalipun, tidak menjamin akan terdeteksinyan suatu kecurangan.
3. Melaksanakan ketelitian profesional yang selayaknya berarti menggunakan kecapakan dan penilaian pemeriksaan yang pantas pada saat melakukan pemeriksaan. Dalam hal ini auditor harus mempertimbangakn :¹⁸
- a. Luas atau lingkup dari pekerjaan pemeriksaan yang diperlukan untuk mencapai berbagaitujuan pemeriksaan.
 - b. Materialitas dri persoalan, dimana prosedur-prosedur pemeriksaan diterapkan.

¹⁸Hiro Tugiman, *Standar Profesional Audit Internal*, h. 39.

- c. Kecukupan dan keefektifan pengendalian.
 - d. Biaya pemeriksaan sehubungan dengan keuntungan yang mungkin didapat dari pemeriksaan.
4. Ketelitian profesional yang selayaknya mencakup mengadakan evaluasi atas standar pekerjaan atau operasi yang telah ditetapkan dan menentukan apakah standar tersebut diterima dan dapat dipenuhi.

Menanggapi kinerja aparat fungsional pada analisis sub bagian kemampuan auditor pemeriksa maka hasil analisis yang ditemukan yaitu sebaiknya aparat fungsional selaku auditor pemeriksa harus memiliki kemampuan yang berkompetensi, independensi dan profesionalisme serta transparansi agar tidak terpengaruh baik dari kelompok-kelompok penekan maupun dari kelompok-kelompok yang berkepentingan dalam mengaudit temuan kasus-kasus dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP).

4.3 Kinerja Inspektorat jika dikaitkan dengan Kajian Prinsip-Prinsip *Siyasah Maliyah*

Jika kita mencermati pemahaman secara etimologi *Siyasah Maliyah* ialah politik ilmu keuangan, sedangkan secara terminologi *Siyasah Maliyah* adalah mengatur segala aspek pemasukan dan pengeluaran keuangan yang sesuai dengan kemaslahatan umum tanpa menghilangkan hak individu dan menyia-nyiakannya.¹⁹ Konsep ini memberikan gambaran bahwa dalam prinsip-prinsip hukum Islam secara *siyasah maliyah* juga dikenal sistem kenegaraan atau pemerintahan yang

¹⁹Mustofa Hasan, Aplikasi Teori Politik slam Perspektif Kaidah-Kaidah Fikih, *Madania*, Vol. XVIII, No. 1, Juni 2014, h. 104.

adil beradab dalam mengatur politik keuangan negara antara rakyat dan penguasa atau pelaku pemerintahan.

Penerapan pemerintahan secara *siyasah maliyah* cenderung mengutamakan pendekatan moral dan akhlak. Di dalam *siyasah maliyah* dibicarakan bagaimana cara-cara kebijakan yang harus diambil untuk mengharmonisasikan antara dua kelompok masyarakat yaitu masyarakat kelas bawah dengan masyarakat yang berkemampuan. Cara-cara kebijakan ini lebih banyak mengatur tentang produksi, distribusi, dan konsumsi dilandasi oleh aspek-aspek keimanan dan moral, serta dijabarkan dalam aturan-aturan hukum, agar ada keadilan dan kepastian.²⁰ Kezaliman akan muncul apabila penerapan hukum tanpa dibarengi dengan moral dan moral tanpa dikuatkan dengan hukum akan menimbulkan ketidakpastiaan. Dengan demikian, di dalam *fiqh siyasah* orang-orang kaya disentuh hatinya untuk mampu bersikap selalu sabar (ulet), berusaha, dan berdoa mengharap karunia Allah. Kemudian, sebagai wujud dari kebijakan, di atur di dalam beberapa bentuk, yaitu sebagai berikut:

1. Zakat

Zakat adalah sejumlah harta tertentu yang diwajibkan Allah untuk diberikan kepada orang-orang yang berhak menerimanya. Zakat merupakan rukun Islam yang keempat.²¹ Zakat sebagai sumber penerimaan utama memiliki potensi yang besar mengingat hukumnya wajib.²² Sebagaimana kewajiban zakat terdapat dalam Q.S Al-Bayyinah/98:5.

²⁰Ridwan, *Fiqh Politik* (Jakarta: AMZAH, 2019), h. 67

²¹Muhammad Iqbal, *Fiqh Siyasah (Kontekstualisasi Doktrin Politik Islam)* (Jakarta: Kencana, 2014), h. 318.

²²Lilik Rahmawati, Anggaran Pendapatan Belanja Negara (APBN) Pemerintah Islam (Wacana Politik Ekonomi Islam), *El-Qist*, Vol. 02, No. 01, April 2012, h. 240.

﴿الْقِيَمَةِ دِينَ وَذَلِكَ الزَّكَاةَ وَيُؤْتُوا الصَّلَاةَ وَيُقِيمُوا﴾

Terjemahnya:

“Dan supaya mereka mendirikan shalat dan menunaikan zakat; dan yang demikian Itulah agama yang lurus”.²³

Berdasarkan ayat tersebut diatas , Makna yang dapat diambil dari hadits Nabi diatas adalah perintah agar mengeluarkan zakat (*shadaqqah*) yang dikenakan pada orang-orang kaya.²⁴ Zakat bukan hanya sekedar berfungsi untuk membebaskan wajib zakat (*muzakki*), melainkan juga memiliki dimensi sosial dan kemanusiaan yang mendalam. Zakat berupaya membantu mereka yang lemah ekonominya. Karena itu, pelaksanaan zakat tidak cukup hanya diserahkan kepada kesadaran para wajib zakat.²⁵

Konsepsi zakat sebagai satu bagian dari rukun Islam merupakan salah satu pilar membangun perekonomian umat. Dimensi zakat tidak hanya bersifat ibadah ritual saja, tetapi mencakup juga dimensi sosial, ekonomi, keadilan, kesejahteraan. Zakat merupakan salah satu ciri dari sistem ekonomi Islam, karena zakat merupakan salah satu implementasi asas keadilan dalam sistem ekonomi Islam. Menurut M.A. Mannan zakat mempunyai enam prinsip, yaitu:

1. Prinsip keyakinan keagamaan, yaitu bahwa orang yang membayar zakat merupakan salah satu manifestasi dari keyakinan agamanya.

²³Departemen Agama Republik Indonesia, *Al-Qur'an dan Terjemahnya*, h. 909.

²⁴M.Nurdin, Transformasi Hadis-Hadis Zakat Dalam mewujudkan ketangguhan Ekonomi Pada Era Modern, *ZISWAF*, Vol. 1, No.2, Desember 2014, h. 297.

²⁵Muhammad Iqbal, *Fiqh Siyasah (Kontekstualisasi Doktrin Politik Islam)*, h. 319.

2. Prinsip pemerataan dan keadilan, merupakan tujuan sosial zakat, yaitumembagi kekayaan yang diberikan Allah lebih merata dan adil kepada manusia.
3. Prinsip produktivitas, menekankan bahwa zakat memang harus dibayar karena milik tertentu telah menghasilkan produk tertentu setelah lewat jangka waktu tertentu.
4. Prinsip nalar, sangat rasional bahwa zakat harta yang menghasilkan itu harus dikeluarkan.
5. Prinsip kebebasan, zakat hanya dibayar oleh orang yang bebas.
6. Prinsip etika dan kewajiban, yaitu zakat tidak dipungut secara semena-mena.²⁶

Menurut Kahf (1999), tujuan utama dari zakat adalah untuk mencapai keadilan sosial ekonomi. Zakat merupakan transfer sederhana dari bagian dengan ukuran tertentu harta si kaya dialokasikan kepada si miskin. Kemudian Dau Ali menerangkan bahwa tujuan zakat yaitu sebagai berikut:

1. Mengangkat derajat fakir miskin
2. Membantu memecahkan masalah pada *gharimin*, *ibn sabil*, dan mustahik lainnya.
3. Membentangkan dan membina tali persaudaraan umat Islam dan manusia pada umumnya
4. Menghilangkan sifat kikir dan loba para pemilik harta
5. Menghilangkan sifat dengki dan iri (kecemburuan sosial) dari hati orang-orang miskin

²⁶ Nurul Huda, dkk, *Keuangan Publik Islam: Pendekatan Teoritis dan Sejarah*, (Cet. Ke-2, Jakarta: Kencana, 2016), h. 89.

6. Menjembatani jurang antara si kaya dan si miskin didalam masyarakat
7. Mengembangkan rasa tanggungjawab sosial pada diri seseorang terutama yang memiliki harta
8. Mendidik manusia untuk berdisiplin menunaikan kewajiban dan menyerahkan hak orang lain padanya
9. Sarana pemerataan pendapatan untuk mencapai keadilan sosial²⁷

2. Ghanimah

Ghanimah merupakan pendapatan Negara yang didapatkan dari hasil kemenangan dalam peperangan.²⁸ Di dalam Allah SWT telah menjelaskan tentang pembagian harta *ghanimah*. Sebagaimana Allah berfirman Q.S Al-‘Anfal/8:41.

بَيْلِ وَأَبْنِ وَالْمَسْكِينِ وَالْيَتَامَى الْفُرْقَانِ وَلِلرَّسُولِ خُمُسَهُ رَبَّكَ فَأَنْ شَيْءٍ مِّنْ غَنِمْتُمْ أَنْمَأُوا وَعَلَّمُوا
يُرْشَىٰ عَلَىٰ وَاللَّهِ الْجَمْعَانِ التَّقَىٰ يَوْمَ الْفُرْقَانِ يَوْمَ عَبَدْنَا عَلَىٰ أَنْزَلْنَا وَمَا بِاللَّهِ آمَنْتُمْ كُنْتُمْ إِنْ أَلَسَدِ
قَدْ

Terjemahnya:

“Ketahuilah, Sesungguhnya apa saja yang dapat kamu peroleh sebagai rampasan perang, maka Sesungguhnya seperlima untuk Allah, rasul, Kerabat rasul, anak-anak yatim, orang-orang miskin dan ibnussabil, jika kamu beriman kepada Allah dan kepada apa yang Kami turunkan kepada hamba Kami (Muhammad) di hari Furqaan, yaitu di hari bertemunya dua pasukan. Dan Allah Maha Kuasa atas segala sesuatu”.²⁹

²⁷Nurul Huda, dkk, *Keuangan Publik Islam: Pendekatan Teoritis dan Sejarah*, h. 89-90.

²⁸Muh. Fudhail Rahman, Sumber-Sumber Pendapatan dan Pengeluaran Negara Islam, *Al-Iqtishad*, Vol. V, No. 2, Juli 2013, h. 245.

²⁹Departemen Agama Republik Indonesia, *Al-Qur'an dan Terjemahnya*, h. 246.

Berdasarkan ayat tersebut diatas, harta *ghanimah* adalah harta orang-orang kafir yang dirampas oleh mereka yang dikalahkan, kemudian dikalahkan oleh kaum muslimin bentuk kemenangan dan kekuasaan atas mereka.

Harta *ghanimah* termasuk segala yang didapat oleh kaum muslimin dalam perang seperti tanah, harta benda, dan lain-lain. Namun pendapat lain mengatakan bahwa yang dimaksud dalam ayat ini adalah harta selain tanah, karena tanah tidak ikut serta kepada kaum muslimin yang berperang sebab para sahabat tidak membagi harta *ghanimah* kecuali harta yang dapat dipindah, adapun harta dalam bentuk tanah maka mereka untuk Baitul maal kaum muslimin.³⁰

3. *Fai'*

Fai' adalah sama dengan *ghanimah*. Namun bedanya, *ghanimah* diperoleh setelah menang dalam peperangan.³¹ Pada prinsipnya *fai'* dibagikan untuk pasukan Islam, setelah terlebih dahulu dikeluarkan hak Allah SWT, Rasulullah SAW, karib kerabat Rasul SAW, anak yatim, fakir miskin, dan ibn sabil.

Al Mawardi mengatakan bahwa sesungguhnya semua harta yang didapatkan oleh kaum Muslimin dari orang-orang musyrik dengan sukarela tanpa melalui pertempuran, tanpa derap kaki kuda dan pengendaranya, maka ia seperti uang perdamaian. Jika *imam* ingin menjalin hubungan dengan salah satu kelompok untuk menciptakan kemaslahatan umum kaum Muslimin seperti menjalin hubungan dengan para duta besar negara lain dan muallaf, ia boleh mengambil *fai'* untuk kepentingan tersebut karena Rasulullah SAW pernah

³⁰Muhammad Syahwalan, Kebijakan Politik Keuangan Terhadap Pembangunan Negara Dalam Sistem Ketatanegaraan Islam, *Al-Imarah: Jurnal Pemerintahan dan Politik Islam*, Vol. 4, No. 1, 2019, h. 17.

³¹Muh. Fudhail Rahman, Sumber-Sumber Pendapatan dan Pengeluaran Negara Islam, *Al-Iqtishad*, Vol. V, No. 2, Juli 2013, h. 245.

memberikan pernah memberikan sejumlah harta kepada para muallaf pada perang Hunain. Beberapa pendapatan bisa dikatan *fai*', seperti *jizyah*, upeti, bea cukai, denda, *kharaja*, *amwal fadhila* (harta yang diperoleh karena tidak ada yang memiliki baik karena ditinggalkan pemiliknya atau tanpa waris) dsb.³²

4. Jizyah

Jizyah ialah pajak kepala yang dibayarkan oleh penduduk *dar al Islam* yang bukan Muslim kepada pemerintah Islam. Kata *jizyah* diambil dari kata *jaza*' yang berarti imbalan, yaitu imbalan sebagai bentuk prestasi atas kesetiaan non Muslim maka diberikan perlindungan dan rasa aman. Landasan normatif dari pemungutan *jizyah* ini terdapat dalam firman Allah SWT dalam Q.S At-Taubah/9: 29.

بِئْسَ مَا يَدِينُونَ وَلَا وَرَسُولُهُ اللَّهُ حَرَّمَ مَا خَرَّمُوا وَلَا آخِرَ يَوْمٍ وَلَا بِإِلَهِ يُؤْمِنُونَ لَا الَّذِينَ قَتَلُوا
 ﴿١١﴾ صَغُرُونَ وَهُمْ يَدِينُونَ عَنِ الْجَزِيَّةِ يُعْطُوا حَتَّى الْكِتَابِ أُوتُوا الَّذِينَ مِنَ الْحَقِّدِ

Terjemahnya:

“Perangilah orang-orang yang tidak beriman kepada Allah dan tidak (pula) kepada hari Kemudian, dan mereka tidak mengharamkan apa yang diharamkan oleh Allah dan RasulNya dan tidak beragama dengan agama yang benar (agama Allah), (Yaitu orang-orang) yang diberikan Al-Kitab kepada mereka, sampai mereka membayar jizyah dengan patuh sedang mereka dalam Keadaan tunduk”³³

Pembayaran jizyah ini merupakan bentuk kompensasi dari rasa aman yang dijamin pemerintah Islam dan dibebaskannya mereka dari wajib militer. Diantara orang non muslim yang pernah membayar jizyah adalah orang Najran, orang Ailah, Adhruh dan Adhariat yang membayar perang Tabuk. Pembayarannya tidak

³²Ahmad Munir Hamid, Peran *Baitu Mal* dalam Kebijakan Keuangan Publik, *Adilla: Jurnal Ekonomi Syariah* Vol. 1, No. 1, Januari 2018, h. 106.

³³Departemen Agama Republik Indonesia, *Al-Qur'an dan Terjemahnya*, h. 258.

mesti dalam bentuk uang tunai tapi dapat juga dalam bentuk barang atau jasa. Di masa Rasulullah, *jizyah* ini dipungut sebesar satu dinar pertahun untuk orang dewasa yang mampu membayarnya.³⁴ Bagi perempuan, anak pengemis, pendeta, orang tua, penderita sakit dibebaskan dari kewajiban ini. Penarikan *jizyah* ini berdasarkan surplus (kelebihan) dari pendapatan setelah sebelumnya dikeluarkan biaya untuk kebutuhan pokok.³⁵

4. *Kharaj*

Kharaj merupakan pajak khusus yang diberlakukan Negara atas tanah-tanah yang produktif yang dimiliki rakyat. Pada era awal Islam, *kharaj* sebagai pajak tanah dipungut dari non-Muslim ketika Khaybar ditaklukan. Tanahnya diambil alih oleh orang Muslim dan pemilik menawarkan untuk mengelolah tanah tersebut sebagai pengganti sewa tanah dan bersedia memberikan sebagian hasil produksi kepada Negara. Jumlah dari *kharaj* bersifat tetap, yaitu setengah dari hasil produksi.³⁶

Kharaj adalah pajak terhadap tanah, yang bila dikonversi ke Indonesia, ia dikenal sebagai Pajak Bumi dan Bangunan (PBB). Oleh karena itu, perbedaan mendasar antara sistem *kharaj* dan sistem PBB adalah *kharaj* ditentukan berdasarkan zona sebagaimana dalam aturan sistem PBB (*land productivity*), dan bukan berdasarkan zona sebagaimana dalam aturan sistem PBB (*zona strategi*). Hal ini bisa jadi dalam sistem *kharaj*, tanah yang bersebelahan, yang

³⁴Joko Tri Haryanto, Tinjauan Teoritis Kebijakan Fiskal Islam Periode Nabi Muhammad SAW, *Al-Qalam*, Vol. 33, No. 2, Juli-Desember 2016, h. 131.

³⁵Asyari, Keuangan Negara dalam Islam (Melacak Sumber-Sumber Pendapatan dan Pengeluaran Islam), *Al-Hurriyah*, vol. 10, No. 2, Juli-Desember 2009, h. 5.

³⁶Muh. Fudhail Rahman, Sumber-Sumber Pendapatan dan Pengeluaran Negara Islam, *Al-Iqtishad*, Vol. V, No. 2, Juli 2013, h. 246.

satu ditanami buah kurma dan tanah lainnya ditanami buah anggur, mereka harus membayar *kharaj* yang berbeda. Yang menentukan jumlah besar pembayaran *kharaj* adalah pemerintah. Secara spesifik, besarnya *kharaj* ditentukan berdasarkan tiga hal, yaitu: karakteristik tanah atau tingkat kesuburan tanah, jenis tanaman (termasuk *marketability* dan *quantity*), dan jenis irigasi.³⁷

Kharaj dibayarkan oleh seluruh anggota masyarakat baik orang-orang Muslim maupun orang-orang non-Muslim. Pertama, *'usyur* hanya dibayar sekali dalam setahun dan hanya berlaku pada barang yang nilainya lebih dari 200 dirham. Rasulullah SAW berinisiatif mempercepat peningkatan perdagangan, walaupun menjadi beban pendapatan Negara. Ia menghapuskan semua bea masuk dan dalam banyak perjanjian dengan berbagai suku menjelaskan hal tersebut. Barang-barang milik utusan dibebaskan dari bea impor di wilayah Muslim, bila sebelumnya telah terjadi tukar-menukar barang.

Menurut 'Umar ibn al-Khaththab, ketentuan ini berlaku sepanjang ekspor negara Islam kepada Negara yang sama juga dikenakan pajak ini. Dan jika dikenakan besarnya juga harus sama dengan tarif diberlakukan Negara lain atas barang Islam yang di ekspor. Kedua, infak, sedekah, dan wakaf. Infak, sedekah dan wakaf merupakan pemberian sukarela dari rakyat demi kepentingan umat untuk mengharapkan ridha Allah SWT semata. Namun, oleh Negara dapat dimanfaatkan untuk melancarkan proyek-proyek pembangunan negara. Penerimaan ini sangat tergantung pada kondisi spiritual masyarakat secara umum. Ketiga, lain-lain. Masa Rasul, selain diperoleh dari pendapatan primer,

³⁷Zulkadri, Keuangan Publik Islam Imam Al-Mawardi Dalam Kitab Al-Ahkam As-Sultaniyyah Wa Al-Wilayat Ad-Diniyah, *Khozana: Jurnal Ekonomi dan Perbankan Islam*, Vol. 1, No. 2, Juli 2018, h. 239.

ada pula yang didapatkan dari sekunder. Fiskal pemerintahan masa Rasul, diantaranya: Pertama, uang tebusan untuk para tawanan perang. Pada perang Hunain, enam ribu tawanan dibebaskan tanpa uang tebusan. Kedua, pinjaman-pinjaman (setelah penaklukan Kota Mekah) untuk pembayaran uang pembebasan kaum Muslim dari Judhaimah atau sebelum pertempuran Hawazin 30.000 dirham dari Abdullah bin rabiah dan meminjam beberapa pakaian dan hewan-hewan tunggangan daaro Sofwan bin Umayyah (sampai waktu tidak ada perubahan). Ketiga, *nawaib*, yaitu pajak yang jumlahnya cukup besar yang dibebankan pada kaum muslim yang kaya dalam rangka menutupi pengeluaran Negara selama masa darurat. Dan ini pernah terjadi pada masa perang tabuk. Keempat, *amwal fadha*, yaitu bersumber dari harta kaum Muslim meninggal tanpa meninggalkan ahli waris atau bisa pula bersumber dari kaum muslimin yang meninggalkan tanah kelahirannya tanpa ada kabar berita maupun wasiat. Kelima, bentuk lain bisadiperoleh dari kurbandan *khaffrah*.³⁸

Pendapatan-pendapatan tersebut diatas jika dikaitkan dengan Anggaran Pendapatan Negara (APBN), maka pendapatan yang berdasarkan hukum Islam (Zakat, Ghanimah, Jizyah dan Kharaj) masuk dalam pendapatan Negara, namun pada sisi pengelolaan dalam sistem pemerintahan disebut pengelolaan sua kelola melalui departemen Agama, pengelolaan yang dimaksud dalam pendapatan-pendapatan berdasarkan prinsip-prinsip Siyasah Maliyah dikelola langsung oleh Departemen Agama. Artinya, dana ini bersumber pada Kementerian Agama dan dikelola langsung oleh Kementrian Agama.

³⁸Muh. Fudhail Rahman, Sumber-Sumber Pendapatan dan Pengeluaran Negara Islam, *Al-Iqtishad*, Vol. V, No. 2, Juli 2013, h. 247-248.

Pada prinsip penerapan sistem pemerintahan Islam juga dikenal pemerintahan yang otonom seperti pada lembaga baitul mal bahwa badan otonom yang berdiri bebas sebagai salah satu lembaga tinggi negara. Lembaga ini secara horizontal sejajar dengan lembaga eksekutif dan yudikatif, dan secara vertikal mempunyai wakilnya di tiap daerah, baik di provinsi maupun kabupaten dan kota. Otonomi daerah pada sistem pemerintahan yaitu memberikan kewenangan kepada daerah untuk mengatur dan mengurus urusan rumah tangganya, kelancaran pengaturan pemerintahan daerah untuk mengatur urusa rumah tangganya didukung oleh sumber-sumber pendapatan daerah dan sumber lainnya (APBN) atau dana alokasi umum. Disisi lain pada lembaga baitul mal berfungsi sebagai badan pengawas keuangan, yang bertugas untuk mengontrol semua penggunaan dana negara yang dillakukan oleh eksekutif, yudikatif, maupun legislatif.

Pada pemerintahan, terdapat beberapa lembaga yang berfungsi sebagai pengawas keuangan dalam penyelenggaraan tata kelola pemerintahan, yang secara struktural lembaga ini terdapat baik di pusat sampai ke daerah antara lain BPK dan BPKP. Pada tingkat daerah yaitu Inspektorat Provinsi dan Inspektorat Daerah. Demikian juga terdapat dalam pemerintahan Negara Islam dikenal sebutan lembaga baitul mal berhak untuk mengambil tindakan hukum atas segala penyelewengan yang dilakukan oleh semua aparat negara dengan alasan mengajukanya kepada mahkamah agung, agar diproses di depan pengadilan. Kesemuanya ini akan terlaksana sesuai dengan prispip-prinsip hukum Islam maupun prinsip-prinsip pengawasan penyelenggaraan pemerintahan daerah yang

didukung oleh aparat auditor pemeriksa yang berkompetensi, Independensi dan profesionalisme serta transparansi.

Pada kinerja penerapan pengawasan dan pembinaan dalam pemerintahan, jika ditinjau lebih jauh berdasarkan siyasah maliyah maka penerapan pengawasan dan pemanfaatan dana keuangan Negara baik berdasarkan hukum Islam maupun hukum pemerintahan Negara dalam hal ini pemerintah daerah pada prinsipnya masing-masing berpedoman kepada aparat pengelola keuangan yang berkompetensi, Independensi dan profesionalisme. Kompetensi yang dimaksud dengan pengelolaan keuangan yaitu seseorang mempunyai kemampuan yang lebih luas baik secara hukum maupun bersandar pada akhlak dan moral, demikian juga halnya pengertian independensi yaitu aparat pemeriksa keuangan yang bebas dari tekanan dan intimidasi dari pihak lain, sedangkan profesionalisme yaitu seseorang yang diberikan tanggungjawab besar dalam mengawasi alur pemanfaatan dana baik pada pendapatan maupun pada pengeluaran yang kesemuanya ini dilakukan secara transparansi oleh kemampuan seorang auditor pemeriksa.

Temuan analisis pada sub bagian ini yaitu implementasi Prinsip-prinsip Hukum Islam yaitu terdapat persamaan pada implementasi secara transparansi baik dalam tata kelola yang berdasar pada prinsip-prinsip Hukum Islam *siyasah maliyah* maupun penereapan tata kelola pemerintahan yang berdasarkan hukum-hukum positif, jika ditelaah lebih jauh kedua tata kelola ini maka ditemukan penyelesaian kasus-kasus yang timbul. Jika pada prinsip-prinsip hukum Islam *siyasah maliyah* lebih condong menggunakan pendekatan normatif yang berdasarkan akhlak dan moral serta dalam penerapan hukum lebih utama

bersandar pada hukum administrasi dan sosiologi hukum dalam penerapan keadilan. Disisi lain, pada tata kelola pemerintahan baik di pusat maupun di daerah pada umumnya penyelesaian kasus-kasus trmuan diselesaikan dalam hukum positif. Selanjutnya, bagi aparat fungsional auditor pemeriksa intern di daerah lebih utama menyelesaikan secara administratif atau hukum administrasi.



