

**PENGARUH MODERASI BUDAYA ORGANISASI DAN
KOMITMEN ORGANISASI TERHADAP HUBUNGAN PENERAPAN SISTEM
AKUNTANSI PEMERINTAH, PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN
DAN KINERJA APARAT PEMERINTAH DAERAH
(Studi Empiris Pada SKPD Pemerintah Provinsi Riau)**

Niko Dwi Raharjo, Taufeni Taufik, dan Vince Ratnawati
Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Riau
Email: nico.rh@gmail.com

ABSTRACT

This study was aimed at finding out the effect of Implementation government accounting system on performance of government apparatus, the effect of participation in budget preparation on performance of government apparatus, the effect of organizational culture to correlation Implementation government accounting system with performance of government apparatus, the effect of organizational commitment to correlation implementation government accounting system with performance of government apparatus, the effect of organizational culture to correlation participation in budget preparation with performance of government apparatus, the effect of organizational commitment to correlation participation in budget preparation with performance of government apparatus on Provincial Government of Riau. This study belongs to quantitative research. The sample was determined by purposive sampling technique. Collecting data using primary data collection, this study uses questioner for 120 respondents. The data analysis was done by using multiple regression and Moderate Regression Analysis (MRA) with the help of SPSS software. The result of this study showed: (1) Implementation government accounting system had a positive and significant effect on performance of government apparatus; (2) participation in budget preparation had a positive and significant effect on performance of government apparatus; (3) organizational culture variable as mediating the effect of Implementation government accounting system on performance of government apparatus, (4) organizational commitment variable as mediating the effect of implementation government accounting system on performance of government apparatus; (5) organizational culture variable as mediating the effect of participation in budget preparation on performance of government apparatus, (6) organizational commitment variable as mediating the effect participation in budget preparation on performance of government apparatus on Provincial Government of Riau.

Keywords: performance of government apparatus, Implementation government accounting system, participation in budget preparation, organizational culture, and organizational commitment.

ABSTRAK

Penelitian bertujuan untuk menemukan bukti empiris Pengaruh Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah, Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah, Pengaruh Budaya Organisasi terhadap hubungan Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah dengan Kinerja Aparat Pemerintah Daerah, Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap hubungan Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah dengan

Kinerja Aparat Pemerintah Daerah, Pengaruh budaya organisasi terhadap hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja aparat pemerintah daerah, dan Pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja aparat pemerintah daerah. Penelitian dilakukan pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Propinsi Riau dengan jumlah sampel 120 yang tersebar pada 43 SKPD dan Badan. Pengambilan sampel menggunakan teknik purposive sampling, dan teknik pengambilan data dengan menggunakan kuisioner dan dokumentasi. Teknik analisis data dengan menggunakan analisis regresi berganda dan Moderate Regression Analysis (MRA) melalui aplikasi SPSS. Hasil penelitian menyimpulkan: (1) Terdapat pengaruh Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah; (2) Terdapat pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah; (3). Terdapat pengaruh Budaya Organisasi terhadap hubungan Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah dengan Kinerja Aparat Pemerintah Daerah; (4) Terdapat pengaruh Komitmen Organisasi terhadap hubungan Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah dengan Kinerja Aparat Pemerintah Daerah; (5) terdapat pengaruh Budaya Organisasi terhadap hubungan Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Kinerja Aparat Pemerintah Daerah; (6) Terdapat pengaruh Komitmen Organisasi terhadap hubungan Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Kinerja Aparat Pemerintah Daerah pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Propinsi Riau.

Kata Kunci : Kinerja Aparat Pemerintah Daerah, Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah, Partisipasi penyusunan Anggaran, Budaya Organisasi dan Komitmen Organisasi.

PENDAHULUAN

Kinerja aparat pemerintah daerah adalah prestasi kerja atau performance para aparatur pegawai pemerintah daerah dalam melakukan pekerjaan yang menjadi tanggungjawabnya khususnya dalam pengelolaan keuangan daerah sesuai dengan aturan perundang-undangan yang berlaku dan tujuan dari program/kegiatan yang telah ditetapkan sebelumnya (Ratih, 2012). Menurut Santoso (2009) dalam Solikhun Arifin (2012) ada beberapa faktor yang diduga menyebabkan kinerja pemerintah daerah menjadi rendah diantaranya karena sistem pengelolaan keuangan daerah yang masih lemah dimulai dalam proses perencanaan dan penganggaran APBD, pelaksanaan/penatausahaan APBD, pertanggungjawaban yang berupa pelaporan hasil pelaksanaan APBD dan pengawasan.

Penelitian terdahulu terkait variabel penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah yang dilakukan Ratih (2012) menemukan bahwa pemahaman sistem akuntansi keuangan daerah berpengaruh positif terhadap kinerja SKPD, Semakin baik pemahaman aparatur pengelolaan keuangan daerah terhadap sistem akuntansi keuangan daerah akan meningkatkan kinerja pengelolaan keuangan daerah. Sementara itu, hasil yang berbeda ditemukan oleh Erna Sari (2013) yaitu tidak adanya pengaruh Sistem Akuntansi Keuangan pemerintah daerah terhadap kinerja pengelola keuangan daerah, pemahaman staf di Biro Pengelolaan Keuangan terhadap Sistem Akuntansi Pemerintah tidak berdampak pada kinerja mereka dalam mengelola keuangan daerah. Hasil penelitian Sardito & Muthaher (2007) memperlihatkan bahwa budaya organisasi dan komitmen organisasi sebagai

variabel moderating terbukti berpengaruh dalam memoderasi partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja aparat pemerintah daerah.

Termotivasi hasil penelitian terdahulu, penelitian ini mengkonfirmasi kembali apakah penerapan sistem akuntansi pemerintah dan partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh terhadap kinerja aparat pemerintah. Menguji apakah variabel budaya organisasi dan komitmen organisasi dapat memoderasi pengaruh penerapan sistem akuntansi pemerintah dengan kinerja aparat pemerintah serta pengaruh partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja aparat pemerintah. Di samping itu, berbagai penelitian yang menguji pengaruh penerapan sistem akuntansi dan partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah serta menguji pengaruh budaya organisasi dan komitmen organisasi sebagai variabel moderator terhadap hubungan penerapan sistem akuntansi dan partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja aparat pemerintah masih menuai hasil yang saling bertentangan.

TINJAUAN PUSTAKA

Teori Agensi

Teori ini menjelaskan hubungan keagenan merupakan suatu kontrak dimana satu atau lebih orang (prinsipal) memerintah orang lain (agen) untuk melakukan suatu jasa atas nama prinsipal serta memberi wewenang kepada agen membuat keputusan yang terbaik bagi prinsipal. Jensen & Meckling (1976), Hendriksen (2005) dan Scott (2003) menggambarkan bahwa hubungan rakyat dengan pemerintah dapat dikatakan sebagai hubungan keagenan, yaitu hubungan yang timbul karena adanya kontrak yang ditetapkan oleh rakyat sebagai (principal) yang menggunakan pemerintah sebagai (agent) untuk menyediakan jasa yang menjadi kepentingan rakyat Hermaningsih (2009).

Teori Atribusi

Heider (1958) dalam As'ad (2003) mengemukakan teori atribusi atau Expectancy Theory bahwa kinerja merupakan hasil interaksi antara motivasi dan ability, yang dirumuskan dengan formula sebagai berikut : $P = f(M \times A)$. Untuk mengetahui faktor yang mempengaruhi (determinan) kinerja personel, dilakukan pengkajian terhadap beberapa teori kinerja. Gibsons (1996) menyatakan bahwa ada tiga kelompok variabel yang mempengaruhi perilaku kerja dan kinerja yaitu: variabel individu, variabel organisasi dan variabel psikologis. Ketiga kelompok variabel tersebut mempengaruhi perilaku kerja yang pada akhirnya berpengaruh pada kinerja personel. Perilaku yang berpengaruh terhadap kinerja adalah yang berkaitan dengan tugas-tugas pekerjaan yang harus diselesaikan untuk mencapai sasaran suatu jabatan atau tugas.

Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah dan Kinerja Aparat Pemerintah

Beberapa hasil penelitian terdahulu seperti Asri Eka Ratih (2012) menemukan bahwa pemahaman sistem akuntansi keuangan daerah berpengaruh positif terhadap kinerja SKPD, Semakin baik pemahaman aparatur pengelolaan keuangan daerah terhadap sistem akuntansi keuangan daerah akan meningkatkan kinerja pengelolaan keuangan daerah yang dapat meningkatkan kinerja aparatur pemerintah. Dina Afrina (2015) Meneliti Pengaruh Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah memperoleh hasil bahwa dengan adanya penerapan sistem akuntansi

pemerintah daerah maka akuntabilitas kinerja pada pemerintah Kota Pekanbaru akan semakin meningkat. Penerapan sistem akuntansi pemerintah adalah untuk mewujudkan fungsi analisis transaksi sampai dengan pelaporan keuangan di lingkungan pemerintah yang laporan keuangan itu pada akhirnya dapat menjadi suatu informasi untuk mengukur dan menilai kinerja pemerintah dalam rangka menggambarkan keberhasilan maupun kegagalan kerjanya. Jadi, dengan adanya penerapan sistem akuntansi pemerintah daerah dapat membantu pemerintahan dalam mewujudkan akuntabilitas kerjanya.

H₁ : Penerapan Sistem akuntansi pemerintah berpengaruh terhadap kinerja aparat pemerintah daerah

Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Aparat Pemerintah

Beberapa hasil penelitian terdahulu dilakukan oleh Bambang Sardjito (2007) dengan judul pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah daerah: budaya organisasi dan komitmen organisasi sebagai variabel moderating menemukan bahwa adanya pengaruh positif antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah daerah menunjukkan bahwa semakin tinggi partisipasi penyusunan anggaran maka akan semakin meningkatkan kinerja aparat pemerintah daerah. Hal ini mengindikasikan adanya hubungan yang positif antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja aparat. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian yang telah dilakukan oleh Schuler & Kim (1976), Brownell (1982), Brownell & Mc. Innes (1986) serta Nur Indriantoro (1993).

H₂ : Partisipasi Penyusunan Anggaran berpengaruh terhadap kinerja aparat pemerintah daerah

Pengaruh Budaya Organisasi Terhadap Hubungan Antara Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah dengan Kinerja Aparat Pemerintah Daerah

Penelitian terdahulu dilakukan oleh Prima Nugraha Sinaga (2009) memperoleh hasil "Ada pengaruh positif antara budaya organisasi terhadap kinerja pegawai pada Sekretariat Daerah Kabupaten Dairi", Ini berarti semakin baik budaya organisasi maka semakin baik pula kinerja pegawai pada Sekretariat Daerah Kabupaten Dairi. Asri Eka Ratih (2012) menemukan bahwa pemahaman sistem akuntansi keuangan daerah berpengaruh positif terhadap kinerja SKPD, Semakin baik pemahaman aparatur pengelolaan keuangan daerah terhadap sistem akuntansi keuangan daerah akan meningkatkan kinerja pengelolaan keuangan daerah yang dapat meningkatkan kinerja aparat pemerintah. Dina Afrina (2015) memperoleh hasil bahwa dengan adanya penerapan sistem akuntansi pemerintah daerah maka akuntabilitas kinerja pada pemerintah Kota Pekanbaru akan semakin meningkat. Ariessa Permata Bowta (2013) bahwa penerapan sistem akuntansi pemerintah daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah pada Dinas Kesehatan Provisi Gorontalo. Penerapan Sistem akuntansi pemerintah yang baik maka akan dibarengi oleh peningkatan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

H₃ : Budaya organisasi berpengaruh terhadap hubungan antara sistem akuntansi pemerintah dengan kinerja aparat pemerintah daerah

Pengaruh Komitmen Organisasi Terhadap Hubungan Antara Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah dengan Kinerja Aparat Pemerintah Daerah

Penelitian terdahulu terkait variabel Komitmen Organisasi dilakukan oleh Arina Nurandini (2014) bahwa variabel komitmen afektif mempunyai pengaruh

positif dan signifikan terhadap kinerja karyawan, variable komitmen normatif mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja karyawan, dan variable komitmen continuance mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja karyawan. Asri Eka Ratih (2012) menemukan bahwa pemahaman sistem akuntansi keuangan daerah berpengaruh positif terhadap kinerja SKPD, Semakin baik pemahaman aparaturnya pengelolaan keuangan daerah terhadap sistem akuntansi keuangan daerah akan meningkatkan kinerja pengelolaan keuangan daerah yang dapat meningkatkan kinerja aparatur pemerintah. Dina Afrina (2015) memperoleh hasil penerapan sistem akuntansi pemerintah daerah berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah pada pemerintah Kota Pekanbaru.

H₄: Komitmen organisasi berpengaruh terhadap hubungan antara sistem akuntansi pemerintah dengan kinerja aparat pemerintah daerah

Pengaruh Budaya Organisasi Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Kinerja Aparat Pemerintah Daerah

Menurut Holmes dan Marsden (1996) budaya organisasi mempunyai pengaruh terhadap perilaku, cara kerja dan motivasi para manajer dan bawahannya untuk mencapai kinerja organisasi. Budaya yang ada pada suatu organisasi akan mempengaruhi cara pekerjaan dilakukan dan cara para pekerja berperilaku serta menyebabkan para pekerja memiliki cara pandang yang sama dalam melaksanakan aktivitas pekerjaan. Menurut Holmes dan Marsden (1996) budaya organisasi mempunyai pengaruh terhadap perilaku, cara kerja dan motivasi para manajer dan bawahannya untuk mencapai kinerja organisasi. Berdasarkan hasil penelitian yang berkaitan dengan budaya, ditentukan bahwa dimensi budaya mempunyai pengaruh terhadap penyusunan anggaran dalam meningkatkan kinerja manajerial. Sardjito & Muthaher (2007) meneliti budaya organisasi sebagai variabel moderating terbukti berpengaruh dalam memoderasi partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja aparat pemerintah daerah.

H₅: Budaya organisasi berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja aparat pemerintah daerah

Pengaruh Komitmen Organisasi Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Kinerja Aparat Pemerintah Daerah

Komitmen organisasi merupakan tingkat loyalitas seseorang dalam sebuah organisasi dan proses berkelanjutan yang membuat anggota organisasi mengekspresikan perhatiannya terhadap organisasi dan keberhasilan serta kemajuan yang berkelanjutan (Luthans, 2006; 249). Partisipasi dalam penyusunan anggaran berhubungan dengan komitmen organisasi yang dapat meningkatkan kinerja manajerial. Komitmen organisasi yang kuat mendorong individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi (Angel dan Perry, 1981; Porter et. al., 1974). Dorongan yang ada pada setiap individu dapat mempengaruhi keberhasilan suatu organisasi, jika individu tersebut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan turut meningkatkan kinerja manajerial (Bambang Sradjito dan Osmad Muthaher, 2007).

Penelitian Hari Ribus Yulianto (2011) Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dan Kinerja Manajerial pada perguruan tinggi di kota Pekanbaru yang menunjukkan bahwa komitmen organisasi berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan kinerja manajerial. Dengan demikian komitmen organisasi berfungsi sebagai moderasi terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial. Hasil serupa yang membuktikan komitmen organisasi sebagai variabel moderating terbukti berpengaruh

dalam memoderasi partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja aparat pemerintah daerah dalam penelitian Sardjito & Muthaher (2007).

H₆ : Komitmen organisasi berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja aparat pemerintah daerah

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel

Penelitian ini dilakukan di 43 Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Pemerintah Provinsi Riau. Pengambilan sampel menggunakan teknik purposive sampling, dengan menggunakan criteria tertentu. Sehingga diperoleh sampel sebagai responden penelitian sebanyak 129 orang.

Penumpulan Data

Data hasil penelitian ini diperoleh dari kuisisioner (angket) yang disebarakan terhadap 129 orang responden. Dari 129 kuisisioner yang disebarakan, hanya 120 kuisisioner yang dikembalikan. Sehingga data yang digunakan dalam penelitian ini berjumlah 120 kuisisioner atau 120 orang responden, dengan tingkat pengembalian 93.02%. Pengumpulan data dilakukan selama 2 bulan (September – Oktober 2016).

Variabel Penelitian dan Pengukuran

Variabel yang diukur dalam penelitian ini adalah budaya organisasi dan komitmen organisasi terhadap hubungan penerapan sistem akuntansi pemerintah, partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja aparat pemerintah. Masing-masing pengukuran menggunakan skala likert 5 (lima) point yang mulai dari selalu, sering, kadang-kadang, jarang dan tidak pernah, yang masing-masing diberi skor berturut-turut: 5, 4, 3, 2, 1.

Variabel Dependen

Kinerja aparat pemerintah daerah (Y) diartikan sebagai suatu prestasi yang dicapai oleh pegawai pemerintah atau instansi pemerintah dalam melaksanakan pelayanan kepada masyarakat dalam suatu periode (Syafrial, 2009). Instrumen pengukuran variabel kinerja ini diadopsi dari Endang (2015) yang mengadopsi instrumen dari Mahoney (1964).

Variabel Independen

Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah (X1), didefinisikan sebagai serangkaian prosedur mulai dari proses pengumpulan data, pencatatan, pengihktisan, sampai dengan pelaporan keuangan dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD yang dapat dilakukan secara manual atau menggunakan aplikasi komputer (Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 21 Tahun 2011). Kuisisioner untuk mengukur variabel ini menggunakan kuisisioner pada penelitian Ria Cheni Lapien (2015).

Partisipasi Penyusunan Anggaran (X2), yaitu tingkat pengaruh dan keterlibatan yang dirasakan oleh individu dalam proses perencanaan anggaran (Milani, 1975). Instrumen pengukuran variabel partisipasi anggaran ini diadopsi dari Istiyani (2009) yang mengadopsi instrumen dari Kenis (1979).

Variabel Moderating

Budaya Organisasi (X3), adalah nilai-nilai dari keyakinan yang dimiliki para anggota organisasi yang di manifestasikan dalam bentuk norma-norma perilaku para individu atau kelompok organisasi yang bersangkutan (Hofstede et.al 1990). Pengukuran variabel budaya organisasi dilakukan dengan menggunakan kuisioner pada penelitian Dimensi budaya organisasi yang dikembangkan dari hasil riset Robins (2006) dalam Endang (2015).

Komitmen Organisasi (X4), didefinisikan sebagai keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai organisasi. Pengukuran variabel Komitmen Organisasi dilakukan dengan menggunakan kuisioner pada penelitian dimensi Komitmen Organisasi yang dikembangkan dari hasil riset Mowday et .al. (1979) dalam Sumarno (2005).

Metode Analisis Data

Analisis Regresi, Dalam analisis regresi, selain mengukur kekuatan hubungan antara dua variabel atau lebih, juga menunjukkan arah hubungan antara variabel dependen dan independen. (Ghozali, 2013).

Moderate Regression Analysis (MRA), Uji Interaksi atau sering disebut dengan Moderated Regression Analysis (MRA) merupakan aplikasi khusus regresi linear berganda di mana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi (perkalian dua atau lebih variabel independen) (Ghozali, 2013). Variabel perkalian antara variabel Independen Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah (X₁) dan Partisipasi Penyusunan Anggaran (X₂), sedangkan Budaya Organisasi (X₃) dan Komitmen Organisasi (X₄) yang merupakan variabel moderating dan Kinerja Aparat Pemerintah (Y). Pengolahan data dilakukan dengan Aplikasi SPSS versi 21. Persamaan regresi untuk menguji hipotesis: (1) Untuk menguji Hipotesis 1 (H₁) dan Hipotesis 2 (H₂) dengan menggunakan regresi berganda; (2) Untuk menguji Hipotesis 3 (H₃), Hipotesis 4 (H₄), Hipotesis 5 (H₅) dan Hipotesis 6 (H₆) di gunakan uji MRA.

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3Z_1 + b_4Z_2 + b_5(X_1.Z_1) + b_6(X_2.Z_1) + b_7(X_2.Z_1) + b_8(X_2.Z_1) + e$$

Dimana:

Y = Kinerja aparat pemerintah daerah

a = Konstanta

X₁ = Sistem akuntansi Pemerintah

X₂ = Partisipasi penyusunan anggaran

X₃ = Budaya organisasi

X₄ = Komitmen organisasi

(Z1)X₁,X₃ = Interaksi Antara Sistem akuntansi Pemerintah & Budaya organisasi

(Z2)X₂,X₃ = Interaksi Antara Partisipasi penyusunan anggaran & Budaya organisasi

(Z3)X₁,X₄ = Interaksi Antara Sistem akuntansi Pemerintah & Komitmen organisasi

(Z4)X₂,X₄ = Interaksi Antara Partisipasi penyusunan anggaran & Komitmen organisasi

b₁ s.d b₆ = Koefisien Regresi

e = Error

Hasil Analisis Regresi

Berdasarkan hasil pengujian asumsi klasik diperoleh kesimpulan bahwa model telah dapat digunakan untuk pengujian hipotesis dengan Uji Interaksi atau Moderated Regression Analysis (MRA). Ringkasan hasil uji analisis regresi diuraikan pada Tabel 1.

Hasil Analisis Regresi Hipotesis Pertama (H₁)

Pengujian hipotesis pertama ini adalah pengujian pengaruh penerapan sistem akuntansi Pemerintah terhadap kinerja aparat pemerintah daerah di Satuan Kerja Perangkat Daerah Propinsi Riau. Hasil pengujian diuraikan pada Tabel 1 Model 1. Berdasarkan Tabel 1 Model 1, dapat diperoleh persamaan regresi linier berganda sebagai berikut:

$$Y = 30.269 + 0.576 \text{ Penerapan_SAP} + \varepsilon$$

Dalam model regresi diatas dapat dijelaskan: (1) Konstanta sebesar 30,269 merupakan nilai kinerja Aparat Pemerintah Daerah jika nilai Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah dianggap konstan; (2) Dari hasil pengujian diatas diketahui bahwa variabel Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah memiliki arah dan slop koefisien regresi sebesar 0,576 menunjukkan bahwa setiap Penerapan sistem Akuntansi Pemerintah sebesar satu satuan akan menyebabkan peningkatan kinerja aparat Pemerintah daerah sebesar 0,576.

Tabel 1
Ringkasan Hasil Analisis Regresi

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	30.269	3.259		9.289	.000
	Penerapan_SAP	.576	.075	.575	7.629	.000
2	(Constant)	38.188	2.192		17.422	.000
	Partisipasi_PA	.581	.075	.581	7.746	.000
3	(Constant)	2.373	.193		12.270	.000
	LN_Penerapan_SAP	-.066	.097	-.084	-.686	.494
	LN_Interaksi_X1X3	.266	.042	.778	6.319	.000
4	(Constant)	1.721	.205		8.412	.000
	LN_Penerapan_SAP	-.076	.090	-.097	-.852	.396
	LN_Interaksi_X1X4	.348	.049	.808	7.092	.000
5	(Constant)	3.854	.042		91.515	.000
	Partisipasi_PA	-.004	.003	-.222	-1.602	.112
	Interaksi_X2X3	.000	.000	.910	6.578	.000
6	(Constant)	3.807	.038		99.869	.000
	Partisipasi_PA	-.005	.003	-.262	-1.849	.067
	Interaksi_X2X4	.000	.000	.948	6.701	.000

a. Dependent Variable: Kinerja_APD

Hasil Analisis Regresi Hipotesis Kedua (H₂)

Pengujian hipotesis kedua adalah pengujian pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah daerah pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Propinsi Riau. Hasil pengujian diuraikan pada Tabel 1 Model 2. Berdasarkan Tabel 1 Model 2, dapat diperoleh persamaan regresi linier berganda sebagai berikut:

$$Y = 38.188 + 0.581 \text{ Partisipasi_PA} + \varepsilon$$

Dalam model regresi diatas dapat dijelaskan: (1) Konstanta sebesar 38.188 merupakan nilai kinerja Aparat Pemerintah Daerah jika nilai Partisipasi Penyusunan Anggaran dianggap konstan; (2) Dari hasil pengujian diatas diketahui bahwa variabel Partisipasi Penyusunan Anggaran memiliki arah dan slop koefisien regresi sebesar 0,581 menunjukkan bahwa setiap peningkatan partisipasi penyusunan anggaran sebesar satu satuan akan menyebabkan peningkatan kinerja aparat Pemerintah daerah sebesar 0,581.

Hasil Analisis Regresi Hipotesis Ketiga (H₃)

Pengujian ini dilakukan untuk mengetahui apakah Budaya Organisasi dapat memperkuat/memperlemah hubungan antara sistem akuntansi pemerintah dengan Kinerja Aparat Pemerintah Daerah. Hasil pengujian diuraikan pada Tabel 1 Model 3. Berdasarkan Tabel 1 Model 3, dapat diperoleh persamaan regresi linier berganda sebagai berikut:

$$Y = 2.373 - 0.084 \text{ LN_Penerapan_SAP} + 0.778 \text{ LN_Interaksi_X1X3} + \varepsilon$$

Dalam model regresi diatas dapat dijelaskan: (1) Konstanta sebesar 2.373 merupakan nilai kinerja Aparat Pemerintah Daerah jika nilai LN_Penerapan_SAP dan LN_Interaksi_X1X3 dianggap konstan; (2) Dari hasil pengujian diatas diketahui bahwa variabel LN_Penerapan_SAP memiliki arah dan slop koefisien regresi sebesar -0,084 menunjukkan bahwa setiap peningkatan LN_Penerapan_SAP sebesar satu satuan akan menyebabkan penurunan kinerja aparat Pemerintah daerah sebesar 0,084; (3) Dari hasil pengujian diatas diketahui bahwa variabel LN_Interaksi_X1X3 memiliki arah dan slop koefisien regresi sebesar 0,778 menunjukkan bahwa setiap peningkatan LN_Interaksi_X1X3 sebesar satu satuan akan menyebabkan peningkatan kinerja aparat Pemerintah daerah sebesar 0,778.

Hasil Analisis Regresi Hipotesis Keempat (H₄)

Pengujian ini dilakukan untuk mengetahui apakah Komitmen Organisasi dapat memperkuat/memperlemah hubungan antara sistem akuntansi pemerintah dengan Kinerja aparat Pemerintah. Hasil pengujian diuraikan pada Tabel 1 Model 4. Berdasarkan Tabel 1 Model 4, dapat diperoleh persamaan regresi linier berganda sebagai berikut:

$$Y = 1.721 - 0.097 \text{ LN_Penerapan_SAP} + 0.808 \text{ LN_Interaksi_X1X4} + \varepsilon$$

Dalam model regresi diatas dapat dijelaskan: (1) Konstanta sebesar 1.721 merupakan nilai kinerja Aparat Pemerintah Daerah jika nilai LN_Penerapan_SAP dan LN_Interaksi_X1X4 dianggap konstan; (2) Dari hasil pengujian diatas diketahui bahwa variabel LN_Penerapan_SAP memiliki arah dan slop koefisien regresi sebesar -0,097 menunjukkan bahwa setiap peningkatan LN_Penerapan_SAP sebesar satu satuan akan menyebabkan penurunan kinerja aparat Pemerintah daerah sebesar 0,076; (3) Dari hasil pengujian diatas diketahui bahwa variabel LN_Interaksi_X1X4 memiliki arah dan slop koefisien regresi sebesar 0,808 menunjukkan bahwa setiap peningkatan LN_Interaksi_X1X4 sebesar satu satuan akan menyebabkan peningkatan kinerja aparat Pemerintah daerah sebesar 0,808.

Hasil Analisis Regresi Hipotesis Kelima (H₅)

Pengujian ini dilakukan untuk mengetahui apakah Budaya Organisasi dapat memperkuat/memperlemah hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Kinerja aparat Pemerintah. Hasil analisis regresi setelah ditransformasi

dalam bentuk logaritma natural diuraikan pada Tabel 1 Model 5. Berdasarkan Tabel 1 Model 5, dapat diperoleh persamaan regresi linier berganda sebagai berikut:

$$Y = 3.854 - 0.222 \text{ LN_Partisipasi_PA} + 0.910 \text{ LN_Interaksi_X2X3} + \varepsilon$$

Dalam model regresi diatas dapat dijelaskan: (1) Konstanta sebesar 3.854 merupakan nilai kinerja Aparat Pemerintah Daerah jika nilai LN_Partisipasi_PA dan LN_Interaksi_X2X3 dianggap konstan; (2) Dari hasil pengujian diatas diketahui bahwa variabel LN_Partisipasi_PA memiliki arah dan slop koefisien regresi sebesar -0,222 menunjukkan bahwa setiap peningkatan LN_Partisipasi_PA sebesar satu satuan akan menyebabkan penurunan kinerja aparat Pemerintah daerah sebesar 0,222; (3) Dari hasil pengujian diatas diketahui bahwa variabel LN_Interaksi_X2X3 memiliki arah dan slop koefisien regresi sebesar 0,910 menunjukkan bahwa setiap peningkatan LN_Interaksi_X2X3 sebesar satu satuan akan menyebabkan peningkatan kinerja aparat Pemerintah daerah sebesar 0,910.

Hasil Analisis Regresi Keenam (H₆)

Pengujian ini dilakukan untuk mengetahui apakah Komitmen Organisasi dapat memperkuat/memperlemah hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Kinerja aparat Pemerintah. Hasil analisis regresi setelah ditransformasi dalam bentuk logaritma natural diuraikan pada Tabel 1 Model 6. Berdasarkan Tabel 1 Model 6, dapat diperoleh persamaan regresi linier berganda sebagai berikut:

$$Y = 3.807 - 1.849 \text{ LN_Partisipasi_PA} + 0.948 \text{ LN_Interaksi_X2X4} + \varepsilon$$

Dalam model regresi diatas dapat dijelaskan: (1) Konstanta sebesar 3.87 merupakan nilai kinerja Aparat Pemerintah Daerah jika nilai LN_Partisipasi_PA dan LN_Interaksi_X2X4 dianggap konstan; (2) Dari hasil pengujian diatas diketahui bahwa variabel LN_Partisipasi_PA memiliki arah dan slop koefisien regresi sebesar -0,262 menunjukkan bahwa setiap peningkatan LN_Partisipasi_PA sebesar satu satuan akan menyebabkan penurunan kinerja aparat Pemerintah daerah sebesar 0,262; (3) Dari hasil pengujian diatas diketahui bahwa variabel LN_Interaksi_X2X4 memiliki arah dan slop koefisien regresi sebesar 0,948 menunjukkan bahwa setiap peningkatan LN_Interaksi_X2X4 sebesar satu satuan akan menyebabkan peningkatan kinerja aparat Pemerintah daerah sebesar 0,948.

Hasil Uji Koefisien Determinasi (R²)

Koefisien determinasi (R²) adalah sebuah koefisien yang menunjukkan persentase pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Persentase tersebut menjelaskan seberapa besar variabel independen dapat menjelaskan variabel dependennya. Ringkasan hasil perhitungan Koefisien determinasi (R²), diuraikan pada Tabel 2.

Hasil Uji Koefisien Determinasi (R²) Hipotesis Pertama

Berdasarkan hasil koefisien determinasi (R²) hipotesis pertama pada Tabel 2 Model 1 diperoleh nilai koefisien determinasi dengan nilai Adjusted R Square sebesar 0,325 angka ini menjelaskan bahwa 32,5 % variabel Kinerja Aparat Pemerintah dipengaruhi oleh variabel Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah, sedangkan sisanya sebesar 67,5% dijelaskan oleh variabel lain.

Ringkasan Hasil Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Model	R	R Square	Adjusted R Square
1	.575 ^a	.330	.325
2	.581 ^a	.337	.331
3	.709 ^a	.502	.494
4	.729 ^a	.532	.524
5	.714 ^a	.510	.501
6	.730 ^a	.533	.525

- a. Predictors: (Constant), Penerapan_SAP
- b. Predictors: (Constant), Partisipasi_PA
- c. Predictors: (Constant), LN_Interaksi_X1X3, LN_Penerapan_SAP
- d. Predictors: (Constant), LN_Interaksi_X1X4, LN_Penerapan_SAP
- e. Predictors: (Constant), LN_Interaksi_X2X3, LN_Partisipasi_PA
- f. Predictors: (Constant), LN_Interaksi_X2X4, LN_Partisipasi_PA

Hasil Uji Koefisien Determinasi (R^2) Hipotesis Kedua

Hasil uji koefisien determinasi (R^2) hipotesis kedua pada Tabel 2 Model 2 diperoleh nilai koefisien determinasi dengan nilai Adjusted R Square sebesar 0,331 angka ini menjelaskan bahwa 33,1 % variabel kinerja aparat pemerintah dipengaruhi oleh variabel Partisipasi Penyusunan Anggaran, sedangkan sisanya sebesar 66,9% dijelaskan oleh variabel lain.

Hasil Uji Koefisien Determinasi (R^2) Hipotesis Ketiga

Hasil koefisien determinasi (R^2) hipotesis ketiga pada Tabel 2 Model 3 diperoleh nilai koefisien determinasi dengan nilai Adjusted R Square sebesar 0,494 angka ini menjelaskan bahwa 49,4 % variabel kinerja aparat pemerintah dengan Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah dipengaruhi oleh variabel Budaya Organisasi Interaksi 1, sedangkan sisanya sebesar 50,6% dijelaskan oleh variabel lain.

Hasil Uji Koefisien Determinasi (R^2) Hipotesis Keempat

Hasil uji koefisien determinasi (R^2) hipotesis keempat pada Tabel 2 Model 4 diperoleh nilai koefisien determinasi dengan nilai Adjusted R Square sebesar 0,524 angka ini menjelaskan bahwa 52,4 % variabel kinerja aparat pemerintah dengan penerapan sistem akuntansi pemerintah dipengaruhi oleh variabel komitmen organisasi interaksi 2, sedangkan sisanya sebesar 47,6% dijelaskan oleh variabel lain.

Hasil Uji Koefisien Determinasi (R^2) Hipotesis Kelima

Hasil uji koefisien determinasi (R^2) hipotesis pada Tabel 2 Model 5 diperoleh nilai koefisien determinasi dengan nilai Adjusted R Square sebesar 0,501 angka ini menjelaskan bahwa 50,1 % variabel Kinerja Aparat Pemerintah dengan Partisipasi Penyusunan Anggaran dipengaruhi oleh variabel Budaya Organisasi Interaksi 3, sedangkan sisanya sebesar 49,9% dijelaskan oleh variabel lain.

Hasil Uji Koefisien Determinasi (R^2) Hipotesis Keenam

Hasil uji koefisien determinasi (R^2) hipotesis keenam pada Tabel 2 Model 6 diperoleh nilai koefisien determinasi dengan nilai Adjusted R Square sebesar 0,525 angka ini menjelaskan bahwa 52,5 % variabel Kinerja Aparat Pemerintah dengan Partisipasi Penyusunan Anggaran dipengaruhi oleh variabel Komitmen Organisasi Organisasi Interaksi 4, sedangkan sisanya sebesar 47,5% dijelaskan oleh variabel lain.

SIMPULAN

Hasil penelitian dapat disimpulkan: (1) Terdapat pengaruh Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah terhadap Kinerja Aparat Pemerintah; (2) Terdapat pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintah; (3) Budaya organisasi dapat memoderasi hubungan antara Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah; (4) Komitmen Organisasi dapat memoderasi hubungan antara Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah terhadap kinerja aparat pemerintah; (5) Budaya Organisasi dapat memoderasi hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah; dan (5) Komitmen Organisasi dapat memoderasi hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah.

Keterbatasan Penelitian

Keterbatasan dalam penelitian ini diuraikan sebagai berikut: (1) Sampel penelitian masih terbatas pada pejabat eselon II, III dan IV sebanyak 129 responden, sehingga untuk memperoleh hasil penelitian yang lebih akurat perlu dilakukan penelitian dengan jumlah sampel yang lebih besar dengan melibatkan pimpinan dengan cakupan yang lebih luas; (2) Pengukuran variabel dalam penelitian ini masih bersifat global tanpa memisahkan aspek dan indikator pada tiap variabel, sehingga belum dapat memberikan penjelasan yang lebih mendetail tentang aspek dan indikator yang lebih dominan memberikan kontribusi dari masing-masing variabel; (3) Dalam penelitian ini, hanya mengkaji faktor penerapan sistem akuntansi pemerintah dan partisipasi penyusunan anggaran sebagai variabel predictor untuk menjelaskan kinerja aparat pemerintah daerah dengan budaya organisasi dan komitmen organisasi sebagai variabel moderator. Sehingga perlu penelitian selanjutnya dengan mengubah posisi budaya organisasi dan komitmen organisasi sebagai variabel intervening sebagai pembanding.

DAFTAR PUSTAKA

- Bambang Sardjito, Osmad Muthafer. 2007. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah: Budaya Organisasi Dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating. *Simposium Akuntansi X Universitas Hasanuddin*. Makassar: 2007
- Brownell, P. 1982a. Participation in the Budgeting Process: When it Works and When it Doesn't. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 1: 124-153.
- 1982b. The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation, Organizational Effectiveness. *Journal of Accounting Research*. Vol. 20 (Spring): 12-27.
- , P. 1982. "A Field Study Examination Of Budgetary Participation And Locus Of Control". *The Accounting Review*. Vol. 57, No. 4, Oktober 1982, hal: 766-777.
- , dan M. McInnes. 1986. Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance. *The Accounting Review*, Vol. LXI October: 587-600.

- dan M. Mc Innes. 1986. "Budgetary Participation, Motivation, And Managerial Performance". *The Accounting Review*. Vol. 61, No. 4, Oktober 1986, hal: 587-599.
- Ghozali, I. dan K. Yusufaningrum. 2005. "Analisis Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Melalui Komitmen Tujuan Anggaran Dan Job Relevant Information (JRI) Sebagai Variabel Intervening". *Simposium Nasional Akuntansi VII Solo*. September 2005.
- Ghozali, I. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. 4 ed. Semarang.
- Gibson, James. L, Ivancevich John M dan Donnely James H, Jr. 1996. *Organisasi: Perilaku, Struktur dan Proses*. Terjemahan. Jilid 1. Jakarta: Binarupa Aksara.
- Jensen, M. C and Meckling, W.H. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure . *Journal of Financial Economics*, Oktober, 1976, V. 3, No. 4, pp. 305-360.
- Indriantoro, N. 2000. "An Empirical Study Of Locus Of Control And Cultural Dimensions As Moderating Variables Of The Effect Of Participative Budgeting On Job Performance And Job Satisfaction". *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Indonesia*. Vol. 15.No. 1, 2000, hal: 97-144.
- Kenis, I., 1979. Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance. *The Accounting Review*.LIV.2. Hal 707-721
- Mahsun, Mohamad, 2006. *Pengukuran Kinerja Sektor Publik Penerbit*. BPFE, Yogyakarta.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi.
- . 2004. *Otonomi & Manajemen Keuangan Daerah*. Yogyakarta: Andi.
- . 2006. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi.
- Mulyadi. 2001. *Sistem Akuntansi*. Jakarta: Salemba Empat.
- Muhlis, Syarifuddin dan Mediaty. 2012. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah dengan Budaya Organisasi dan Komitmen Organisasi sebagai Moderator (Studi Kasus pada Pemerintah Kabupaten Barru Sul-Sel).
- Mahoney et.al, 1963., Jerdee dan S.J. , Carroll. 1963. Development of Managerial Performance. *A Research Approach*. Cincinnati. Ohio: South West ern Publishing Co.
- Mangkunegara, Anwar Prabu. 2005. *Evaluasi Kinerja Sumber Daya Manusia. Cetakan Pertama*. Bandung: Refika Aditama.
- Milani, K. 1975. The Relationship of Participation in Budget Setting to Industrial Supervisor Perf ormance and Attitude: A Field Study, *The Accounting Review*. April 274-284.

- Nor, Wahyuni. 2007. Desentralisasi dan Gaya Kepemimpinan sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial. *Simposium Nasional Akuntansi X*, Makassar.
- Pamuwira. Pipit Engla. 2012. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial Polda Beserta Jajarannya dengan Komitmen Organisasi dan Locus of Control sebagai Variabel Moderating. Universitas Bung Hatta.
- Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).
- Peraturan Pemerintah No.58 Tahun 2005 mengenai Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Peraturan Pemerintah Nomor 41 tahun 2007 tentang Perangkat Daerah.
- Peraturan Menteri Keuangan (PMK No. 59/PMK.06/2005) mengenai Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri No.13 tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah yaitu pasal 232 yang mengatur tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri No.59 tahun 2007 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Dalam Negeri No.13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Peraturan Pemerintahan No. 71 Tahun 2010 tentang Sistem Akuntansi Pemerintahan (SAP) pengertian dari Kualitas Laporan Keuangan Daerah.
- Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Republik Indonesia, Nomor 38 tahun 2012 tentang Pedoman Penilaian Kinerja Unit Pelayanan Publik.
- Primadona., Almanda. 2012. Pengaruh Pengawasan Intern dan Pengelolaan Keuangan Daerah Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah" (*Penelitian Pada Pemerintah Kota Bandung*). Universitas Komputer Indonesia. Bandung.
- Ridwan, Adun Rusyana. 2011. *Cara Mudah Belajar SPSS Versi 17.0 dan aplikasi Statistik Penelitian*. Bandung, Alfabeta
- Ratih., Asri Eka.2012. Pengaruh Pemahaman Sistem Akuntansi Keuangan Daerah, Penatausahaan Keuangan Daerah dan Pengelolaan Barang Milik Daerah Terhadap Kinerja SKPD pada Pemerintahan Provinsi Kepulauan Riau. Universitas Sumatera Utara. Medan.
- Rohman, Abdul. 2009. Pengaruh Implementasi Sistem Akuntansi, Pengelolaan Keuangan Daerah Terhadap Fungsi Pengawasan Dan Kinerja Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi Dan Bisnis*.
- Rivai, Veithzal. 2008. *Kepemimpinan dan Perilaku Organisasi*. Edisi Kedua. RajaGrafind Persada. Jakarta.

- Sari, Erna, Saiful dan Nila Aprila. 2013. Pengaruh Pemahaman Sistem Akuntansi Pemerintahan dan Penatausahaan Keuangan Daerah Terhadap Kinerja Pengelola Keuangan Daerah. *Jurnal Fairness* Volume 3, Nomor 3, 2013: 19-29. Universitas Bengkulu.
- Sardjito, Bambang dan Muthaher, Osmad. 2007. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah: Budaya Organisasi dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating. *Simposium Nasional Akuntansi X*, Makassar.
- Scott, William R. 2003, *Financial Accounting Theory*, 3 th Ed. New Jersey : Prentice-Hall International, Inc.
- Sumarno, J. 2005. "Pengaruh Komitmen Organisasi Dan Gaya Kepemimpinan Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dan Kinerja Manajerial".
- Solikhun Arifin, Abdul Rohman. 2012. Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah daerah: komitmen organisasi, budaya organisasi, dan Gaya kepemimpinan sebagai Variabel moderasi. Diponegoro *Journal of Accounting* Volume 1, Nomor 2, Tahun 2012, Halaman 1-11. <http://ejournal-s1.undip.ac.id/index.php/accounting>.
- Undang-undang Nomor 23 tahun 2014, tentang Pemerintahan, Jakarta.