

PENGARUH BUDAYA ORGANISASI TERHADAP EFEKTIVITAS PENERAPAN AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK SERTA DAMPAKNYA TERHADAP *GOOD GOVERNANCE*

(Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah di Kota Malang)

Zanuar Priyatno, Nur Diana dan Afifudin

Universitas Islam Malang

This study aims to determine the Effect of Organizational Culture on the Effectiveness of Public Sector Accounting Implementation on Regional Work Unit (SKPD) In Malang. This research was conducted on the Regional Performance Work Unit (SKPD) Malang City Special Kelurahan by using the census method. Data collection was done by spreading questionnaires questionnaire and browsing in Malang City Government Website. Data analysis and hypothesis testing is done by using Path Analysis (Path Analysis).

The results showed that: (1) Organizational Culture has significant effect on the Effectiveness of Public Sector Accounting Implementation. This shows that organizational culture contributes enough in improving the effectiveness of public sector accounting application, (2) Effectiveness of Public Sector Accounting Implementation has significant effect on Good Governance. The value of C.R in Regression Weight is 2,266, so that the effectiveness of good and proper accounting application can lead to better governance system.

Keywords: *Effectiveness, Public Sector Accounting, Good Governance, Organizational Culture.*

1. Latar Belakang

Konsep *good governance* merupakan konsep yang harus diterapkan didalam organisasi sektor publik khususnya pemerintah daerah. Pemerintah daerah sebagai penyelenggara otonomi daerah harus mampu menerapkan prinsip *good governance*. Konsep *good governance* tersebut diartikan sebagai konsep yang menjalankan sistem tata kelola pemerintahan yang baik. Mardiasmo (2009:18) menyatakan bahwa terdapat 9 (sembilan) karakteristik pelaksanaan *good governance*, tetapi terdapat tiga hal yang dapat diperankan oleh pemerintah daerah guna melaksanakan tata kelola pemerintahan yang baik yaitu: (1) penciptaan transparansi, (2) akuntabilitas publik, dan (3) *value for money* (*economy, efficiency, dan effectiveness*). Ketiga hal tersebut saling berkaitan dan saling menunjang untuk tercapainya keberhasilan dalam menerapkan konsep *good governance*.

Keberhasilan penerapan *good governance* tersebut tidak terlepas dari pengaruh faktor internal organisasi. Faktor internal adalah berbagai faktor yang berasal dari dalam perusahaan, salah satunya adalah budaya organisasi (Danriri, 2005: 15). Senada dengan pendapat Keith dan Thadani (2003) dalam Sari (2013) yang menyatakan bahwa *corporate culture was viewed as an integral part of the governance mentality of a company*.

Budaya organisasi adalah suatu sistem makna bersama yang dianut oleh para anggota organisasi yang membedakan dengan organisasi lainnya. Warididn dan Masrurukhin (2006) menyatakan budaya organisasi diartikan sebagai nilai-nilai, simbol-simbol yang dimengerti dan dipatuhi bersama, yang dimiliki suatu organisasi sehingga anggota organisasi merasa satu keluarga dan menciptakan suatu kondisi anggota organisasi tersebut merasa berbeda dengan organisasi lain. Senada dengan Nupakorn dan Phapruek (2010) yang menyatakan bahwa budaya organisasi didefinisikan sebagai dukungan perusahaan pengembangan etika dan teknologi pelatihan terus-menerus untuk meningkatkan hubungan dan keselarasan para anggota organisasi dan pengaruh yang penting terhadap setiap aspek perusahaan. Oleh karena itu budaya organisasi perlu dikembangkan sedemikian rupa, sehingga mampu menjadi pemersatu dan pemacu gerak langkah anggota organisasi.

Fenomena yang terjadi di Indonesia penyebab kurang berhasilnya *good governance* disebabkan kurangnya perhatian pemerintah terhadap budaya organisasi. Hal ini senada dengan Effendi (2005) yang menyatakan salah satu penyebab kurang berhasilnya reformasi administrasi untuk mendukung penyelenggaraan tata pemerintahan yang amanah dan baik karena pemerintah tidak menaruh perhatian yang serius terhadap perubahan budaya organisasi. Pernyataan ini menunjukkan bahwa budaya organisasi berperan penting di dalam penyelenggaraan tata pemerintahan yang baik. Dalam upaya merealisasikan pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan yang diatur di dalam Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang pemerintahan daerah, maka pengembangan dan pengaplikasian akuntansi sektor publik sangat mendesak dilakukan sebagai alat untuk melakukan transparansi dalam mewujudkan akuntabilitas publik untuk mencapai *good governance*.

Akuntansi sektor publik juga terkait erat dengan paradigma dan desentralisasi fiskal yang saat ini sedang berjalan. kaitannya dengan reformasi sektor publik, otonomi daerah menjadi salah satu bagian dari reformasi sektor publik itu sendiri. Otonomi memberikan keleluasan pada daerah untuk mengembangkan sistem pengelolaan keuangan daerah secara luas (Mardiasmo, 2002). Pendapat otonomi diatas sejalan dengan yang dikemukakan Lemius (1986) bahwa otonomi daerah merupakan kebebasan untuk mengambil keputusan politik maupun administrasi, dengan tetap menghormati peraturan perundang-undangan. Undang-Undang No. 23 tahun 2014 tentang Pemerintah Daerah dan Undang-undang No. 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah menjadi tonggak di mulainya Otonomi Daerah. Sejalan dengan pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi fiskal, tantangan yang dihadapi akuntansi sektor publik adalah menyediakan informasi yang dapat memonitor akuntabilitas pemerintah daerah. Akuntabilitas yang harus dipenuhi oleh pemerintah daerah terdiri dari beberapa dimensi yang meliputi akuntabilitas hukum dan kejujuran, akuntabilitas manajerial, akuntabilitas program, akuntabilitas kebijakan, dan akuntabilitas finansial (Mahmudi, 2010:28)

Akuntansi sektor publik tersebut memiliki peran untuk menyiapkan laporan keuangan sebagai salah satu bentuk pelaksanaan akuntabilitas publik. Santoso dan Yohanes (2008) menemukan bukti bahwa secara teoritis penerapan akuntansi sektor publik dan pengawasan terhadap kualitas laporan keuangan instansi pemerintah akan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah baik secara partial maupun secara bersama-sama. Pendapat lainnya dikemukakan Kelkar (2009) menyatakan bahwa akuntansi memberikan kerangka dasar yang mempengaruhi kualitas dari *good governance*. Dari kedua pendapat tersebut menunjukkan bahwa akuntansi khususnya akuntansi sektor publik memiliki peranan yang sangat penting dalam terciptanya *good governance* di pemerintah daerah.

Akuntansi sektor publik memiliki kaitan erat dengan penerapan dan perlakuan akuntansi pada domain publik. Domain publik antara lain meliputi badan-badan pemerintahan (pemerintah pusat dan daerah serta unit kerja pemerintah), perusahaan milik Negara (BUMN dan BUMD), yayasan organisasi politik dan organisasi masa, lembaga swadaya

masyarakat (LSM), universitas dan organisasi nirlaba lainnya (Mardiasmo, 2009:1) . *American Accounting Association (1970)* dalam Glynn (1993) menyatakan bahwa tujuan akuntansi pada organisasi sektor publik adalah memberikan informasi yang diperlukan agar dapat mengelola sesuatu operasi dan alokasi sumber daya yang dipercayakan kepada organisasi secara tepat, efisien, dan ekonomis, serta memberikan informasi untuk melaporkan pertanggung-jawaban pelaksanaan pengelolaan tersebut serta melaporkan hasil operasi dan penggunaan dana publik. Dengan demikian, akuntansi sektor publik terkait dengan penyediaan informasi untuk pengendalian manajemen dan akuntabilitas. Agar tujuan-tujuan akuntansi pada organisasi sektor publik dapat tercapai maka perlu adanya peningkatan terhadap efektivitas penerapan akuntansi, khususnya akuntansi sektor publik.

Efektivitas penerapan akuntansi dapat dipengaruhi oleh budaya organisasi. Budaya organisasi tersebut berpengaruh terhadap tindakan manajer, pengambilan keputusan, dan juga termasuk pemilihan sistem kontrol. Dengan demikian, budaya organisasi mempengaruhi perilaku pekerja untuk efektivitas praktek akuntansi, seperti, integrasi informasi keuangan, pembentukan pelaporan, diseminasi laporan keuangan, informasi akuntansi dapat dipercaya (Hanpuwadal, Nupakorn dan Ussahawanitchakit, Phaprueke, 2010).

Budaya organisasi adalah suatu sistem makna bersama yang dianut oleh para anggota organisasi yang membedakan dengan organisasi lainnya. Nupakorn dan Phaprueke (2010) menyatakan budaya organisasi didefinisikan sebagai dukungan perusahaan untuk pengembangan etika dan teknologi pelatihan yang terus-menerus untuk meningkatkan hubungan dan keselarasan para anggota organisasi dan pengaruh yang penting terhadap aspek dari operasi perusahaan. Oleh karena itu budaya organisasi perlu dikembangkan sedemikian rupa, sehingga mampu menjadi pemersatu dan pemacu gerak langkah anggota organisasi.

Selanjutnya Solas and Ahyan (2008) memberikan bukti di Negara China bahwa *the criteria which claim that Chinese accounting has been shaped by together with cultural, economical and political factors in the last century*. Senada dengan Noravesh, Dilami, dan Bazaz (2007) dalam penelitiannya yang berjudul *The Impact of Culture on*

Accounting: does Gray's Model apply to Iran bahwa *The result of this research show the relationship among cultural and accounting values in Iran and found support for more than one-half of Gray's hypotheses.*

2. Tinjauan Teori dan Hipotesis

A. Budaya Organisasi

Wood, Wallace, Zeffane, Schermerhorn, Hunt, Osborn (2001:391) menyatakan bahwa budaya organisasi adalah sistem yang dipercayai dan nilai yang dikembangkan oleh organisasi dimana hal itu menuntun perilaku dari anggota organisasi itu sendiri. Senada dengan Cushway dan Lodge (GE:2000) menyatakan bahwa budaya organisasi merupakan sistem nilai organisasi dan akan mempengaruhi cara pekerjaan dilakukan dan cara para karyawan berperilaku.

Menurut Robbins (289:1996) fungsi budaya didalam suatu organisasi adalah :

1. Budaya menciptakan perbedaan yang jelas antara satu organisasi dan yang lain
2. Budaya membawa suatu rasa identitas bagi anggota-anggota organisasi
3. Budaya mempermudah timbulnya komitmen pada suatu yang lebih luas daripada kepentingan diri individual seseorang.
4. Budaya merupakan perekatsosial yang membantu mempersatukan organisasi itu dengan memberikan standar-standar yang tepat untuk dilakukan oleh karyawan.
5. Budaya sebagai mekanisme pembuat makna dan kendali yang memandu dan membentuk sikap serta perilaku karyawan.

B. Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik

Efektivitas adalah keaktifan, daya guna, adanya kesesuaian dalam suatu kegiatan orang yang melaksanakan tugas dengan sasaran yang dituju. Efektivitas pada dasarnya menunjukkan pada taraf tercapainya hasil, sering atau senantiasa dikaitkan dengan pengertian efisien meskipun sebenarnya ada perbedaan diantara keduanya. Sedangkan akuntansi sektor publik adalah mekanisme teknik atau analisis akuntansi yang diterapkan pada pengelolaan dana masyarakat di lembaga-lembaga tinggi negara dan departemen-departemen dibawahnya, pemerintah daerah, BUMN, BUMD, LSM, dan yayasan sosial, maupun proyek kerja samasektor publik serta swasta. Dari kedua pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa pengertian dari efektivitas penerapan akuntansi sektor publik adalah adanya kesesuaian mekanisme teknik atau analisis akuntansi yang diterapkan pada pengelolaan dana masyarakat oleh organisasi sektor publik khususnya pemerintah untuk tercapainya *good governance*.

Santoso dan Yohanes (2008) menemukan bukti bahwa secara teoritis penerapan akuntansi sektor publik dan pengawasan terhadap kualitas laporan keuangan instansi pemerintah akan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah baik secara partial maupun secara bersama-sama. Pendapat lainnya dikemukakan Kelkar (2009) dalam seminar nasional *Good Governance: Accounting Reforms* yang menyatakan bahwa akuntansi memberikan kerangka dasar yang mempengaruhi kualitas dari *good governance*.. Selain itu budaya perusahaan dapat mempengaruhi efektivitas penerapan akuntansi (Hanpuwadal, Nupakor dan Ussahawanitchakit, Phapruek, 2010)

C. *Good Governance*

World Bank mendefinisikan *good governance* sebagai suatu penyelenggaraan manajemen pembangunan yang solid dan bertanggung jawab yang sejalan dengan prinsip demokrasi dan pasar yang efisien, penghindaran salah alokasi dana investasi, dan pencegahan korupsi baik secara politik maupun administratif, menjalankan disiplin anggaran serta penciptaan legal dan *political framework* bagi tumbuhnya aktivitas usaha. Sedangkan Wikipedia (2016) mendefinisikan *good governance* adalah seperangkat proses yang diberlakukan dalam organisasi baik swasta maupun negeri untuk menentukan keputusan. Tata laksana pemerintahan (*good governance*) yang baik walaupun tidak

dapat menjamin sepenuhnya segala sesuatu akan menjadi sempurna – namun, apabila dipatuhi jelas dapat mengurangi penyalahgunaan kekuasaan dan korupsi.

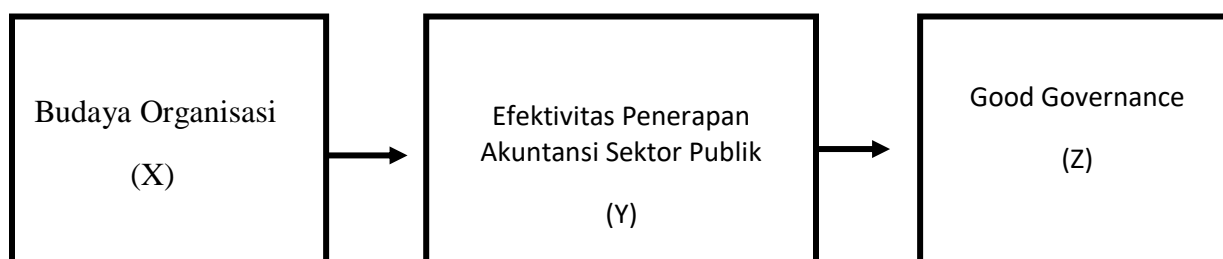
Menurut UNDP (dalam Mardiasmo, 2009) terdapat sembilan karakteristik pelaksanaan *good governance*, yaitu :

1. *Participation*. Keterlibatan masyarakat dalam pembuatan keputusan baik secara langsung maupun tidak langsung melalui lembaga perwakilan yang dapat menyalurkan aspirasinya. Partisi tersebut dibangun atas dasar kebebasan berasosiasi dan berbicara serta berpartisipasi secara konstruktif.
2. *Rule of law*. Kerangka hukum yang adil dan dilaksanakan tanpa pandang bulu.
3. *Trasparency*. Transparansi dibangun atas dasar kebebasan memperoleh informasi. Informasi yang berkaitan dengan kepentingan publik secara langsung dapat diperoleh oleh mereka yang membutuhkan.
4. *Responsiveness*. Lembaga-lembaga publik harus cepat dan tanggap dalam melayani *stakeholder*.
5. *Consensul orientation*. Berorientasi pada kepentingan masyarakat yang lebih luas.
6. *Equity*. Setiap masyarakat memiliki kesempatan yang sama untuk memperoleh kesejahteraan dan keadilan.
7. *Efficiency and effectiveness*. Pengelolaan sumber daya publik dilakukan secara berdaya guna (efisien) dan berhasil guna (efektif).
8. *Accountability*. Pertanggungjawaban kepada publik atas setiap aktivitas yang dilakukan.
9. *Strategic vision*. Penyelenggara pemerintah dan masyarakat harus memiliki visi jauh ke depan.

3. Kerangka Konseptual

Berdasarkan rumusan masalah dan tinjauan teori dapat dibuat kerangka konseptual yaitu :

Gambar 3.1
Kerangka Konseptual



Sumber : data diolah penulis

4. Hipotesis

H_1 = Budaya Organisasi berpengaruh signifikan terhadap Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik.

H_2 = Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik berpengaruh signifikan terhadap *Good Governance*.

5. Metode Penelitian

5.1 Sampel

Sampel adalah sebagian dari populasi yang dipilih dengan menggunakan prosedur tertentu sehingga diharapkan dapat mewakili populasinya. Metode *purposive sampling* digunakan untuk pengambilan sampel dalam penelitian ini, yaitu pemilihan sampel sesuai dengan kriteria tertentu, kriteria-kriteria yang digunakan adalah:

1. Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Kota Malang.
2. Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang ruang lingkupnya adalah Kelurahan Se-Kota Malang.

3. Responden adalah Kepala Kelurahan dan Sekretaris Kelurahan Se-Kota Malang yang masih aktif menjabat.
4. Kepala kelurahan dan sekretaris kelurahan menjabat pada periode 2017 – 2022

5.2 Definisi dan Operasi Variabel

5.2.1 Budaya Organisasi

Dalam penelitian ini budaya organisasi organisasi didefinisikan sebagai sistem yang dipercayai dan nilai yang dikembangkan oleh organisasi dimana hal itu menuntun perilaku dari anggota organisasi itu sendiri (Wood, Wallace, Zeffane, Schermerhorn, Hunt, Osborn, 2001:391). Terdapat enam dimensi budaya organisasi yang menjadi dasar pengukuran menurut Hofstede (1994:102) meliputi profesionalisme, kepemimpinan, kepercayaan pada rekan kerja, keteraturan, konflik, dan integrasi. Dalam penelitian ini budaya organisasi diukur menggunakan skala likert. Skala likert adalah suatu skala psikometrik yang umumnya digunakan dalam angket dan merupakan skala yang paling banyak digunakan dalam riset berupa survei.

5.2.2 Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik

Efektivitas penerapan akuntansi sektor publik merupakan tingkat identifikasi seberapa efektivitasnya penerapan akuntansi sektor publik di dalam organisasi sektor publik khususnya pemerintah dalam menyiapkan laporan keuangan sebagai salah satu bentuk pelaksanaan akuntabilitas publik. Efektifitas penerapan akuntansi sektor publik dalam penelitian ini diukur melalui tingkat akuntabilitas pemerintah daerah yang meliputi akuntabilitas hukum dan kejujuran, akuntabilitas manajerial, akuntabilitas program, akuntabilitas kebijakan, dan akuntabilitas finansial (Mahmudi, 2010:28). Dalam penelitian ini efektivitas penerapan akuntansi sektor publik diukur menggunakan skala likert. Skala likert adalah suatu skala psikometrik yang umumnya digunakan dalam angket dan merupakan skala yang paling banyak digunakan dalam riset berupa survei.

5.2.3 Good Governance

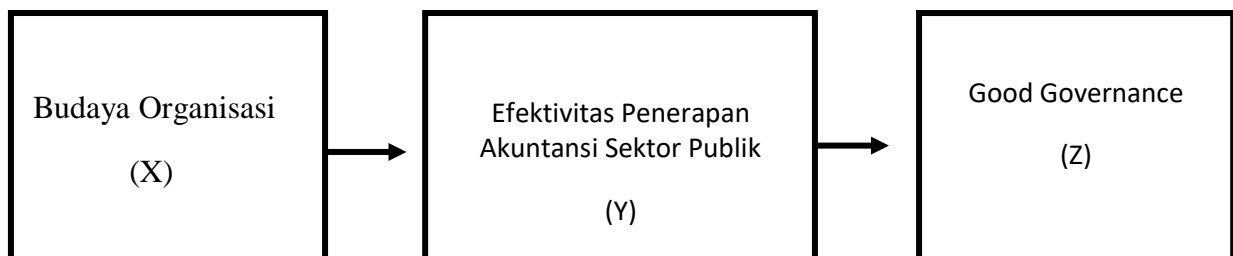
Good governance mencerminkan tata kelola pemerintahan yang baik dalam mengelola dana masyarakat. *Good governance* dalam penelitian ini dapat diukur melalui keberhasilan pemerintah dalam mengelola dana masyarakat yang digunakan untuk kesejahteraan masyarakat. Menurut UNDP dalam Mardiasmo (2009) terdapat sembilan karakteristik pelaksanaan *good governance*, tetap terdapat tiga hal yang dapat diperankan akuntansi sektor publik khususnya pemerintah daerah yaitu penciptaan transparansi, akuntabilitas publik, dan *value for money* (*economy, efficiency, dan effectiveness*). Dalam penelitian ini *good governance* diukur menggunakan skala likert. Skala likert adalah suatu skala psikometrik yang umumnya digunakan dalam angket dan merupakan skala yang paling banyak digunakan dalam riset berupa survei.

6. Hasil dan Pembahasan

Dalam penelitian ini dilakukan analisis data dengan menggunakan *Structural Equation Modeling* (SEM) dengan AMOS (*Analysist of Moment Structure*). Adapun langkah-langkahnya dalam menganalisis data menurut Ferdinand (2000: 31-62) adalah sebagai berikut:

a) Model Diagram Path

Berdasarkan kerangka konseptual dalam penelitian ini, berikut disajikan model atau diagram jalur (*path diagram*), yaitu:



Gambar 6.1

Model Penelitian
Structural Equation Modeling (SEM)

Sample Covariances Estimates

	budaya organisasi	efektivitas penerapan akuntansi sektor public	good governance
budaya organisasi	34.331	15.785	5.440
efektivitas penerapan akuntansi sektor public	15.785	27.685	5.275
good governance	5.440	5.275	20.384

b) **Kovarians Antar Variabel** Sumber: Data Primer, diolah. 2017.

Dari tabel diatas digunakan dasar untuk mengetahui hubungan kausalitas, dimana Budaya Organisasi mempunyai nilai *covariance* sebesar 34,331, Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik mempunyai nilai *covariance* 27,685, dan *Good Governance* mempunyai nilai *covariance* sebesar 20,384.

c) **Uji Validitas**

Variabel Budaya Organisasi

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	.585
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square
	972.444
	Df
	190
	Sig.
	.000

Sumber: Data Primer, diolah. 2017.

Berdasarkan tabel diatas uji validitas terhadap 100 sampel yang diukur dengan 20 item pertanyaan. Hasil uji validitas menunjukkan bahwa instrument penelitian variabel Budaya Organisasi memiliki KMO-MSA sebesar 0,585, hal ini berarti variabel Budaya Organisasi memenuhi syarat validitas karena nilai KMO-MSA $0.585 > 0,50$ dan dinyatakan valid.

Variabel Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.609
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	679.103
	Df	120
	Sig.	.000

Sumber: Data Primer, diolah. 2017.

Berdasarkan tabel diatas uji validitas terhadap 100 sampel yang diukur dengan 16 item pertanyaan. Hasil uji validitas menunjukkan bahwa instrument penelitian variabel Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik memiliki KMO-MSA sebesar 0,609, hal ini berarti variabel Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik memenuhi persyaratan validitas karena nilai KMO-MSA $0,609 > 0,50$ dan dinyatakan valid.

Tabel 4.8

Variabel *Good Governance*

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.533
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	438.342
	Df	91
	Sig.	.000

Sumber: Data Primer, diolah. 2017.

Tabel diatas uji validitas terhadap 100 sampel yang diukur dengan 14 item pertanyaan. Hasil uji valididitas menunjukkan bahwa instrument *Good Governance* memiliki KMO-MSA sebesar 0,533, hal ini berarti variabel penelitian *Good*

Governance memenuhi persyaratan validitas karena nilai KMO-MSA 0,533 > 0,50 dan dinyatakan valid.

d) Uji Reliabilitas

Variabel Budaya Organisasi
Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.740	20

Sumber: Data Primer, diolah. 2017.

Berdasarkan tabel diatas uji reliabilitas terhadap 100 sampel yang diukur dengan 20 item pertanyaan. Hasil uji reliabilitas instrument penelitian variabel Budaya Organisasi diperoleh nilai *Cronbach'alpha* lebih besar dari 0,60 yaitu sebesar 0,740. Hal ini berarti data yang digunakan adalah reliabel (dapat dipercaya).

Variabel Efektivitas Penerapan
Akuntansi Sektor Publik
Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.741	16

Sumber: Data Primer, diolah. 2017.

Berdasarkan tabel diatas uji reliabilitas terhadap 100 sampel yang diukur dengan 16 item pertanyaan. Hasil uji reliabilitas instrument penelitian variabel Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik diperoleh nilai *Cronbach'alpha* lebih besar dari 0,60 yaitu sebesar 0,741. Hal ini berarti data yang digunakan adalah reliabel (dapat dipercaya).

Variabel *Good Governance*
Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.682	14

Sumber: Data Primer, diolah. 2017.

Berdasarkan tabel diatas uji reliabilitas terhadap 100 sampel yang diukur dengan 14 item pertanyaan. Hasil uji reliabilitas instrument penelitian variabel *Good Governance* diperoleh nilai *Cronbach'alpha* lebih besar dari 0,60 yaitu sebesar 0,682. Hal ini berarti data yang digunakan adalah reliabel (dapat dipercaya).

e) Pengujian *Identification Problem*

		P				
eng ujia n Ide ntifi		Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
	Y <--- x	.322	.064	5.006	***	par_1
	Z <--- y	.153	.075	2.033	.042	par_2

Sumber: Data Primer, diolah. 2017
caption Problem

Dari tabel diatas, penelitian ini mempunyai nilai koefisien sebagai berikut: antara Budaya Organisasi dengan Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik terdapat hubungan positif dengan nilai koefisien 0,322 tidak sama dengan nol, antara Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik dengan *Good Governance* terdapat hubungan positif dengan nilai koefisien 0,153 tidak sama dengan nol.

Dalam pemrosesan analisis ini, dapat diketahui korelasi antara koefisien estimasi berada dalam rentang nilai yang tidak mengindikasikan adanya problem identifikasi. Dapat dibuktikan dari semua nilai koefisien regresi adalah secara signifikan tidak sama dengan nol.

f) Pengujian Normalitas Data

Pengujian Normalitas Data

Variable	Min	max	Skew	c.r.	Kurtosis	c.r.
X	64.000	95.000	.458	1.9 95	-.308	-.672
Y	52.000	74.000	-.241	- 1.0 51	-.760	-1.657
Z	45.000	65.000	-.311	- 1.3 57	-.367	-.800
Multivariate					-1.167	-1.137

Sumber: Data Primer, diolah. 2017.

Dari tabel diatas yang disajikan diatas, dimana nilai dari masing-masing variabel adalah sebagai berikut: Budaya Organisasi memiliki nilai *Critical Ratio* (CR) sebesar $1.995 \leq 2,58$, Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik memiliki nilai *Critical Ratio* (CR) sebesar $-1,051 \leq 2,58$, dan *Good Governance* memiliki nilai *Critical Ratio* (CR) sebesar $-1,357 \leq 2,58$.

Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa tidak ada bukti kalau data yang digunakan tidak normal, dapat dibuktikan dari masing-masing variabel yang memiliki nilai *Critical Ratio* (CR) tidak lebih $\pm 2,58$ pada tingkat signifikansi 0,01 (1%).

g) Evaluasi Kriteria *Goodness Of Fit*

Evaluasi Kriteria *Goodness of Fit*

Kriteria	Hasil	Nilai Kritis	Evaluasi Model
X^2 -Chi Square	1,201	Diharapkan kecil	
Signification Probability	0,273	$\geq 0,05$	Baik
RMSEA	0,045	$\leq 0,08$	Baik
GFI	0,992	$\geq 0,90$	Baik
AGFI	0,952	$\geq 0,90$	Baik
CMIN/DF	1.201	$\leq 2,00$	Baik
TLI	0,982	$\geq 0,95$	Baik
CFI	0,994	$\geq 0,95$	Baik
DF	1	Positif	Baik

Sumber: Data Primer, diolah. 2017.

Berdasarkan tabel 4.14 diatas, nilai *Chi Square* sebesar 1,201 yang diharapkan kecil, model yang diajukan mempunyai DF sebesar 1 yang berarti positif dan memenuhi syarat sebagai model yang fit. Nilai probabilitas levelnya sebesar 0,273 dan artinya berada diatas batas minimal yang disyaratkan yaitu $\geq 0,05$. Nilai GFI sebesar $0,992 \geq 0,90$, nilai AGFI sebesar $0,952 \geq 0,90$, nilai TLI sebesar $0,982 \geq 0,95$, nilai CFI sebesar $0,994 \geq 0,95$, dan menunjukkan model-model fit. Sedangkan untuk RMSEA sebesar $0,045 \leq 0,08$, memberikan hasil bahwa model yang diusulkan baik.

h) Pengujian Hipotesis

Nilai C.R. dan Koefisien β

Pada	C.R.	Koefisien β
d a Y ←----- X	5,931	0,46
Z ←----- Y	2,266	0,19

Sumber: Data Primer, diolah. 2017.

egression Weight

1) Pengujian Hipotesis H_1

Tujuan pengujian H_1 adalah untuk mengetahui pengaruh Budaya Organisasi terhadap Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik. Dalam *Regression Weight* menunjukkan nilai C.R. sebesar $5,931 > +2$ (diatas batas yang ditentukan yaitu nilai absolut 2), sehingga dapat disimpulkan hasil penelitian ini Budaya Organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik yang artinya bahwa Budaya Organisasi memberi kontribusi yang cukup dalam meningkatkan Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik.

2) Pengujian Hipotesis H_2

Tujuan pengujian hipotesis H_2 adalah untuk mengetahui pengaruh Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik terhadap *Good Governance*. Dalam *Regression Weight* menunjukkan nilai C.R. sebesar $2,266 > +2$ (diatas batas yang ditentukan yaitu nilai absolut 2), sehingga hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik berpengaruh positif dan signifikan terhadap *Good Governance*, dimana

Penerapan Akuntansi Sektor Publik yang baik dan tepat dapat menimbulkan sistem tata kelola pemerintah (*Good Governance*) menjadi lebih baik

Analisis selanjutnya adalah analisis atas *direct effect*, *indirect effect*, dan *total effect*. Menurut Ferdinant (2000:193), peneliti dapat menganalisis kekuatan pengaruh antar variabel baik yang langsung, tidak langsung maupun pengaruh totalnya. Efek langsung (*direct effect*) adalah koefisien dari semua garis koefisien dengan anak panah satu ujung. Efek tidak langsung (*indirect effect*) adalah efek yang muncul melalui variabel antara. *Total effect* yang muncul melalui sebuah variabel antara *total effect* adalah *effect* dari berbagai hubungan. Berikut ini disajikan nilai *direct effect* yaitu:

Standardized Direct Effect

	X	Y
Y	0,512	0,000
Z	0,114	0,222

Sumber: Data Primer, diolah. 2017.

Tabel diatas menunjukkan bahwa terdapat efek langsung dari Budaya Organisasi dengan Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik yaitu sebesar 0,512. Efek langsung dari Budaya Organisasi dengan *Good Governance* yaitu sebesar 0,114. Efek langsung Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik dengan *Good Governance* yaitu sebesar 0,222.

Berikut ini disajikan hasil *Standardized Direct Effect*, dan *Total Effect* yaitu :

Standardized Indirect Effect

	X	Y
Y	0,000	0,000
Z	0,114	0,000

Sumber: Data Primer, diolah. 2017.

Tabel diatas menunjukkan bahwa terdapat efek tidak langsung antara Budaya Organisasi dengan *Good Governance* yaitu sebesar 0,114.

Standardized Total Effect

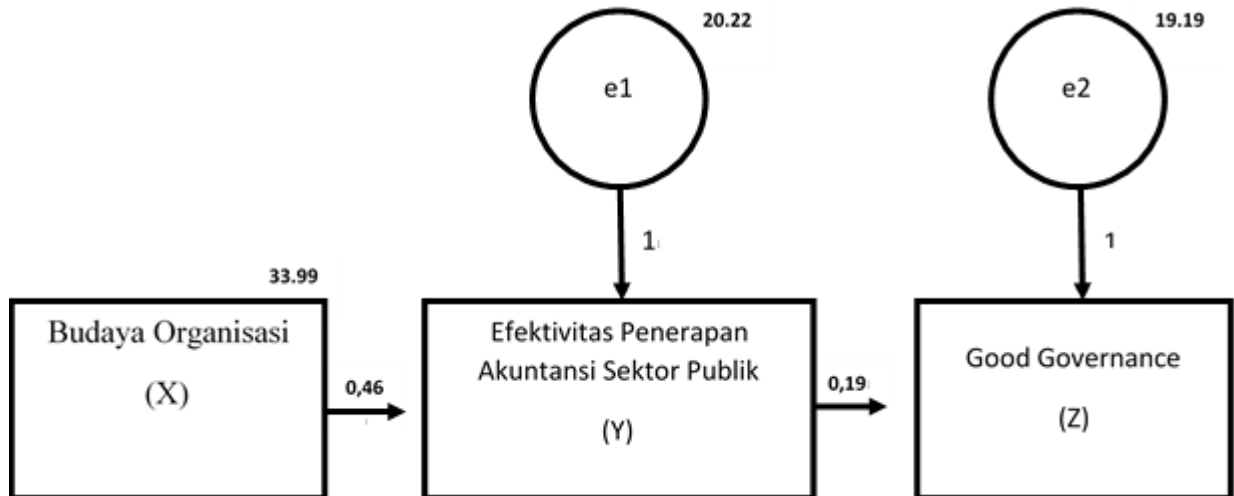
	X	Y
Y	0,460	0,000
Z	0,088	0,191

Sumber: Data Primer, diolah. 2017.

Tabel diatas menunjukkan efek total dari masing-masing variabel terhadap sebuah variabel tertentu. Tabel diketahui bahwa *total effect* dari Budaya Organisasi dengan Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik sebesar 0,460. *Total effect* dari Budaya Organisasi dengan *Good Governance* sebesar 0,088. Dan *total effect* dari Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik dengan *Good Governance* sebesar 0,191).

Berdasarkan hasil pengujian yang telah dilakukan diatas, maka hubungan yang positif dan signifikan antar variabel sebagai hasil penelitian ini terdapat dalam gambar sebagai berikut:

Hasil Pengujian
Structural Equation Modeling (SEM)



Good of Fit

Chi-Square = 1,201

DF = 1

Probability = 0,273

RMSEA = 0,045

AGFI = 0,952

GFI = 0,992

TLI = 0,982

CFI = 0,994

7. Simpulan dan Saran

I. Simpulan

Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh Budaya Organisasi terhadap Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik. Kemudian mengetahui pengaruh Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik terhadap *Good Governance*.

Dari data yang diperoleh, maka hasil analisis *Structural Equation Modeling* (SEM) dengan AMOS (*Analysist of Moment Structure*) versi 21.0, dapat disimpulkan:

1. Budaya Organisasi memiliki nilai C.R. 5,931 > +2, maka berpengaruh terhadap Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik. Hasil penelitian ini konsiten

dengan penelitian yang dilakukan Hanpuwadal, Nupakorn dan Ussahawanitchakit, Phapruek (2010) dan mendukung pula dari penelitian yang dilakukan oleh Hauruasi Abraham dan Devey, Howard (2009).

2. Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik C.R. $2,266 > +2$, maka berpengaruh terhadap *Good Governance*. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Mardiasmo (2002) dan mendukung pula penelitian yang dilakukan Eugene A. Imhof (2003).

II. Keterbatasan

Keterbatasan yang dimiliki dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Sampel penelitian ini hanya terbatas pada salah satu bagian yang berada dalam Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kota Malang yaitu Kelurahan, sehingga tidak cukup untuk mewakili seluruh bagian yang termasuk dalam Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Kota Malang.
2. Pengambilan data responden dalam penelitian ini menggunakan kuesioner dimana responden hanya terbatas untuk para Kepala Kelurahan dan Sekretaris Kelurahan, sehingga tidak dapat digeneralisasi untuk semua pegawai. Dengan demikian data tersebut tidak terlepas dari unsur objektivitas dan mungkin saja berbeda dengan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang lain.
3. Jumlah sampel data yang dianalisis dengan AMOS 21.0 relatif kecil yaitu sebanyak 100 data, sehingga tingkat generalisasinya relatif rendah dibanding menggunakan sampel data lebih dari 100 sampel.
4. Hasil pengujian *standardized total effect* terdapat perbedaan dengan hasil penjumlahan hasil *Standardized direct effect* dan *Standardized indirect effect* pada pengujian hubungan antara variabel Budaya Organisasi dan *Good Governance*. Hal ini memungkinkan bahwa *Good Governance* termasuk dalam variabel moderating.

III. Saran

Penelitian ini tidak terlepas dari keterbatasan sebagaimana telah dijelaskan diatas, sehingga kesimpulan dari hasil penelitian ini perlu dikaji ulang. Oleh karena itu, peneliti memberikan saran-saran sebagai berikut:

1. Penelitian selanjutnya hendaknya menambah sampel atau memperluas wilayah penelitian misalnya Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Se-Malang, sehingga dapat melengkapi hasil penelitian ini pada daerah lainnya dan dapat digeneralisasi.
2. Penelitian berikutnya disarankan memakai metode pengumpulan data yang berbeda misalnya dengan metode wawancara atau yang lainnya dan juga menambahkan batasan kriteria responden menjadi luas, sehingga dapat lebih banyak mendapatkan hasil responden yang maksimal.
3. Penelitian selanjutnya disarankan menggunakan metode analisis *Path*, sehingga hasil penelitian tersebut dapat dibandingkan dengan penelitian sejenis yang menggunakan metode analisis *Structural Equation Modeling* (SEM).
4. Menambah variabel yang dimungkinkan relevan dengan Budaya Organisasi, Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik dan *Good Governance*.

DAFTAR PUSTAKA

- Arikunto, Suharsimi.2006, *Prosedur Penelitian Suatu Pendekatan Praktek*. Jakarta: Rineka Cipta.
Bastian, Indra 2012, *Akuntansi Sektor Publik Suatu Pengantar*. Jakarta: Penerbit Erlangga.

Dewi, Eviola Firliana 2016. Analisis Transparansi dan Akuntabilitas Praktik Pengelolaan Keuangan Desa Sebagai Sarana *Good Governance*. Malang: Universitas Islam Malang.

Eugene A.Imhoff,Jr, 2003, *Accounting Quality, Auditing, and Corporate Governance. Accounting Horizons, Supplement, pp 117-128*

Ghozali, Imam 2011, Model Persamaan Struktural Konsep dan Aplikasi dengan Program Amos 22.0. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.

Hanpuwadal, Nupakorn and Ussahawanitchakit, Phapruek, 2010, *Accounting practice effectiveness and financial performance of Thai listed firms: mediating effects of decision making efficiency for tax management, competent resource allocation, and strategic planning success*, European Journal of Management Jan, 2010 Source Volume: 10 Source Issue: 1

Hauriasi Abrahan dan Davey, Howard ,2009, *Accounting and culture: The case of Solomon Islands.Pacifis Accounting Review, 21(3) p. 228-259*. Publisher Emerald;<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=1826923&show=html>

<http://dataolah.blogspot.co.id/2014/04/uji-prasyarat-analisis-jalur-path.html> jam 11.31

<http://kailasaparina.blogspot.co.id/2013/04/analisi-jalur-path-analysis.html> jam 11.21

<http://omegahat.blogspot.co.id/2008/01/konsep-konsep-dasar-penelitian-bagian-5.html> jam 13.22

http://repository.upi.edu/2754/6/S_PEM_0802584_Chapter3.pdf jam 10.30

http://repository.upi.edu/428/6/S_PSI_0703833_CHAPTER3.pdf jam 9.49

<http://repository.usu.ac.id/bitstream/123456789/37554/1/Appendix.pdf> jam 20.47

<http://repository.usu.ac.id/bitstream/123456789/48629/1/Appendix.pdf> jam 20.55

<http://www.artikelsiana.com/2015/10/pengertian-budaya-organisasi-fungsi.html> jam 11.09

<http://www.damandiri.or.id/file/dewimarifahunairaddlamp1.pdf> jam 20.53

https://id.wikipedia.org/wiki/Tata_laksana_pemerintahan_yang_baik jam 9.48

<https://teorionline.wordpress.com/2010/01/25/karakteristik-budaya-organisasi/> jam 11.26

Iraj Noravesh, Zahra Dianati Dilami, Mohammad S.Bazaz ,2007, *The impact of culture on accounting: does Gray's model apply to Iran?*, 2007, Review of Accounting and Finance, Vol. 6 Iss: 3, pp.254 – 272, publisher Emerald Group Publishing Limited

Jogiyanto, 2009, Metologi Penelitian Sistem Informasi. Yogyakarta: Penerbit Andi.

- Keith Kefgen and Manav Thadani, 2003, *Corporate Governance and Organizational Culture*, Ambika Mehta, Nov 4, 2003, <http://www.hvs.com/article/658/corporate-governance-and-organizational-culture/>, di download tgl 28 mei 2017
- Mardiasmo, 2009, *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Mardiasmo, 2002, *Elaborasi Reformasi Akuntansi Sektor Publik: Telaah Kritis Terhadap Upaya Aktualisasi Kebutuhan Sistem Akuntansi Keuangan Pemerintah Daerah*. JAAI Volume 6 NO. 1, JUNI 2002.
- Mas Achmad Daniri ,2005, *Good Corporate Governance, Konsep dan Penerapannya Dalam Konteks Indonesia, 2005, Jakarta, PT. Ray Indonesia*
- Nashihah, Durrotun 2014. *Pengaruh Independensi Auditor, Komitmen Organisasi, Pemahaman Good Governance, Integritas Auditor, Budaya Organisasi, dan Etos Kerja Terhadap Kinerja Auditor (Studi Empiris Pada kantor Akuntan di Kota Malang)*. Malang: Universitas Islam Malang.
- Republik Indonesia, Undang-undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintah Daerah.
- Republik Indonesia, Undang-undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah.
- Sari, Eka Nurmala 2013. *Pengaruh Budaya Organisasi Terhadap Efektivitas Penerapan Akuntansi Sektor Publik Serta Dampaknya Terhadap Good Governance (Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah di Kota Medan)*. Medan: Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
- Sugiyono, 2011, *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Bandung, Alfabeta.
- Sujoko, Effendi DKK 2008, *Metode Penelitian Akuntansi Pengungkapan Fenomena dengan Pendekatan Kuantitatif dan Kualitatif*. Yogyakarta: Penerbit Graha Ilmu.
- Urip Santoso dan Yohanes Joni Pambelum ,2008, *Pengaruh Penerapan Akuntansi Sektor Publik Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Dalam Mencegah Fraud*. Jurnal Administrasi Bisnis Vol. 4 No. 1 hal. 14-33
- Vijay Kelkar ,2009, *Good Governance: Accounting Reforms*, National Academy of Audit and Accounts , Shimia, May 2009 p.1-11