

PENGARUH PENERAPAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN DAN SISTEM PENGENDALIAN
INTERN TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PADA PEMERINTAH KABUPATEN
KEBUMEN

Devi Ayu Ambarwati

Program Studi D3 Akuntansi, Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Putra Bangsa Kebumen
deviayuambarwati116@gmail.com

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Pengendalian Intern terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Kebumen. Analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah Analisis Regresi Linear Berganda. Sampel dalam penelitian ini menggunakan *purposive sampling* dengan responden adalah pegawai Kantor Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah Kebumen yang sudah bekerja minimal selama satu tahun atau lebih. Sampel dalam penelitian ini yaitu sebanyak 32 pegawai. Hasil analisis yang telah dilakukan dari penelitian ini menunjukkan bahwa Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pada Kantor Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah Kabupaten Kebumen, sedangkan Sistem Pengendalian Intern tidak berpengaruh terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pada Kantor Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah Kebumen.

Kata kunci: Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Intern, Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

ABSTRACT

This study aimed to examine the effect of the Implementation of Government Accounting Standards and the Internal Control System on the Quality of the Financial Statements of the Regional Government of Kebumen Regency. Analysis model used in this study was Multiple Linear Regression Analysis. The sample in this study was using a purposive sampling with of respondents being employees of the Kebumen Regional Financial and Asset Management Agency Office who had worked for at least one year or more. The sample in this study was 32 employees. The results of the analysis that have been carried out from this study indicated that the Application of Government Accounting Standards has a positive and significant effect on the Quality of Local Government Financial Reports at the Regional Financial and Asset Management Agency of Kebumen Regency, while the Internal Control System does not affect the Quality of Local Government Financial Reports at Agency Offices Financial and Asset Management of the Kebumen Region.

Keywords: *Implementation of Government Accounting Standards, Internal Control Systems, Quality of Local Government Financial Reports.*

PENGARUH PENERAPAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN DAN SISTEM PENGENDALIAN
INTERN TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PADA PEMERINTAH KABUPATEN
KEBUMEN

PENDAHULUAN

Pemerintah Indonesia pada tahun 2019 dituntut untuk mewujudkan pemerintahan yang baik (*Good Governance*). Terdapat tiga elemen penting yang menjadi kriteria pemerintahan yang baik, yaitu transparansi, partisipasi, dan akuntabilitas. Transparansi artinya dibangun atas dasar kebebasan memperoleh informasi. Partisipasi adalah keterlibatan masyarakat dalam pembuatan keputusan, baik secara langsung maupun tidak langsung melalui lembaga perwakilan yang dapat menyalurkan aspirasinya. Akuntabilitas yaitu pertanggung jawaban kepada publik atas setiap aktivitas yang dilakukan. Bentuk konkrit dalam mewujudkan ketiga elemen tersebut dapat dilihat dalam pengelolaan keuangan negara. Menurut Apriyono (2010) mengungkapkan bahwa, pemerintahan yang baik itu bersifat responsif, bebas KKN serta berkinerja, kondisi akuntabilitas untuk mewujudkan hal tersebut dengan cara menerapkan *good governance*.

Menurut Pasha(2018) rendahnya kualitas laporan keuangan disebabkan oleh beberapa hal, seperti penyusunan laporan keuangan yang belum memenuhi Standar Akuntansi Pemerintahan, penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern yang belum memadai, dan kurangnya kompetensi staf akuntansi yang ada. Untuk itu, diperlukan penerapan sistem yang baik guna menciptakan kualitas laporan keuangan yang berkualitas.

Renyowijoyo (2008: 171) menyatakan bahwa, perubahan pada bidang keuangan negara ini telah menimbulkan reformasi di segala bidang sebagai bentuk dukungan agar perubahan tersebut dapat terlaksana dengan baik. Peraturan yang mengatur dan mengelola penyajian laporan keuangan, yakni Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan. Tujuan dari SAP adalah memberikan pedoman pokok dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah.

Pemerintah Kabupaten Kebumen merupakan salah satu daerah yang diberi hak otonomi daerah untuk mengatur rumah tangga sendiri guna melaksanakan pembangunan. Pemerintah Kabupaten Kebumen diharapkan mampu mengelola, menyusun, dan memaksimalkan kualitas laporan keuangan dengan menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan, serta diharapkan mampu memaksimalkan potensi sumber daya yang ada di daerah untuk kelangsungan dan kemajuannya.

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) melaporkan bahwa Kebumen termasuk Kabupaten yang memiliki rapor kurang baik atas laporan keuangan pemerintah daerahnya. Sejak tahun 2006 sampai dengan tahun 2010, opini Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kabupaten Kebumen hanya wajar dengan pengecualian (WDP). Salah satu faktor yang menjadi penyebabnya adalah lemahnya sistem pengendalian intern di Kabupaten Kebumen. Kelemahan tersebut dikelompokkan menjadi : 1) kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan; 2) kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja; dan 3) kelemahan sistem pengendalian intern (BPK, IHPS 2010).

Berdasarkan uraian di atas maka peneliti tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul, “**Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Dan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pada Pemerintah Kabupaten Kebumen**” yang akan membahas mengenai bagaimana pengaruh standar akuntansi pemerintahan dan sistem pengendalian intern dalam kualitas laporan keuangan.

Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang di atas, maka permasalahan yang muncul dalam penelitian ini dirumuskan dalam bentuk pertanyaan-pertanyaan sebagai berikut.

1. Apakah Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pada pemerintah Kabupaten Kebumen?
2. Apakah Sistem Pengendalian Intern berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pada pemerintah Kabupaten Kebumen?
3. Apakah Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Pengendalian Intern berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pada Pemerintah Kabupaten Kebumen?

Tujuan Penelitian

Penelitian ini bertujuan sebagai berikut.

1. Mengetahui penerapan standar akuntansi pemerintahan terhadap kualitas laporan keuangan pada Pemerintah Kabupaten Kebumen.
2. Mengetahui apakah kualitas laporan keuangan pemerintah daerah Kabupaten Kebumen sudah sesuai dengan PP Nomor 71 Tahun 2010.

Manfaat Penelitian

Manfaat dari penelitian ini adalah sebagai berikut.

1. Bagi penulis
Memiliki pengetahuan dan wawasan mengenai pengelolaan keuangan daerah dan kualitas penyajian laporan keuangan di Kabupaten Kebumen.
2. Bagi pemerintah daerah Kabupaten Kebumen
Sebagai bahan masukan kepada dinas pengelolaan keuangan dan aset daerah Kabupaten Kebumen dalam mengambil kebijakan untuk terus meningkatkan dan mengembangkan daerahnya dimasa yang akan datang.
3. Bagi peneliti lain
Hasil penelitian ini diharapkan dapat dipergunakan sebagai referensi untuk pengembangan serta menjadi sumber informasi bagi peneliti selanjutnya dalam bidang yang sama.

TINJAUAN PUSTAKA

Kualitas Laporan Keuangan

Kualitas laporan keuangan dalam Standar Akuntansi Pemerintahan dijelaskan sebagai ukuran-ukuran normatif yang diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP), menyebutkan terdapat empat karakteristik yang merupakan prasyarat normatif yang diperlukan agar laporan keuangan pemerintah dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki. Keempat karakteristik tersebut adalah Relevan, Andal, Dapat dibandingkan, Dapat dipahami.

Laporan Keuangan

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, menyatakan bahwa Laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan. Tujuan umum pelaporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan serta realisasi anggaran, arus kas, dan kinerja keuangan suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya.

Standar Akuntansi Pemerintahan

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 Pasal 1 Ayat (3) tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yaitu prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan Pemerintah. Menurut Sinaga (2005) Standar Akuntansi Pemerintahan merupakan pedoman untuk menyatukan persepsi antara penyusun, pengguna, dan auditor.

Bastian (2005:134) Standar akuntansi pemerintahan (SAP), adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Dengan demikian SAP merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia. Sehingga dengan adanya standar ini, maka laporan keuangan pemerintah

yang merupakan hasil dari proses akuntansi diharapkan dapat digunakan sebagai alat komunikasi antara pemerintah dengan stakeholders sehingga tercipta pengelolaan keuangan negara yang transparan dan akuntabel.

PP 71 Tahun 2010 tentang SAP

Terdapat sebelas PSAP yaitu sebagai berikut:

1. PSAP No. 01 Penyajian Laporan Keuangan
2. PSAP No. 02 Laporan Realisasi Anggaran
3. PSAP No. 03 (Laporan Arus Kas)
4. PSAP No. 04 Catatan atas Laporan Keuangan
5. PSAP No. 05 Akuntansi Persediaan
6. PSAP No. 6 Akuntansi Investasi
7. PSAP No. 07 Akuntansi Aset Tetap
8. PSAP No. 08 Akuntansi Konstruksi
9. PSAP No. 09 Akuntansi Kewajiban
10. PSAP No. 10 Koreksi Kesalahan
11. PSAP No. 11 Laporan Keuangan Konsolidasian

Sistem Pengendalian Internal

Secara umum, pengendalian internal merupakan bagian dari masing-masing sistem yang dipergunakan sebagai prosedur dan pedoman operasional perusahaan atau organisasi tertentu. Menurut PP No. 8 Tahun 2006 Sistem Pengendalian Intern adalah suatu proses yang dipengaruhi oleh manajemen yang diciptakan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian efektivitas, efisiensi, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, dan keandalan penyajian laporan keuangan Pemerintah.

Dalam Mulyadi (2002:180) pengendalian internal didefinisikan sebagai suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personel lain yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan berikut ini :

1. Keandalan pelaporan keuangan.
2. Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.
3. Efektivitas dan efisiensi operasi.

Komponen pengendalian intern menurut Mulyadi (2002:183-195). Laporan COSO mengidentifikasi lima komponen pengendalian intern yang saling berhubungan, yaitu :

1. Lingkungan pengendalian (*control environment*)
2. Penilaian risiko (*risk assessment*)
3. Aktivitas pengendalian (*control activity*)
4. Informasi dan komunikasi (*information and communication*)
5. Pemantauan (*monitoring*)

Penelitian Terdahulu

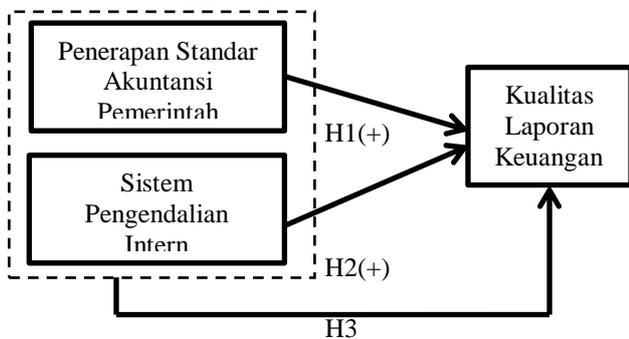
Umar Sako dan Felmi D. Latowa (2018) dalam penelitiannya yang berjudul "Pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan terhadap kualitas penyajian laporan keuangan pada pemerintah kabupaten gorontalo". Dalam penelitian tersebut menunjukkan bahwa penerapan SAP berpengaruh positif terhadap kualitas penyajian laporan keuangan pada Dinas Pendapatan Pengelolaan keuangan dan Aset Daerah (DPPKAD) kabupaten gorontalo. Penelitian ini menggunakan pendekatan

kuantitatif deskriptif yaitu menjelaskan dalam bentuk tabel maupun grafik atas kondisi obyek maupun hasil penelitian dengan bantuan Analisis data regresi sederhana.

Pilander *et all* (2018) dalam penelitian yang berjudul “Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Intern, Kompetensi Sumber Daya Manusia Dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pada Pemerintah Kota Kotamobagu”. Dalam penelitian tersebut menunjukkan bahwa hasil dari penelitian dan pembahasan penerapan standar akuntansi pemerintahan, sistem pengendalian intern, kompetensi sumber daya manusia dan pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Metode analisis data yang digunakan yaitu regresi linier berganda, dengan pengujian validitas data, uji reliabilitas data, uji asumsi klasik, dan analisis regresi berganda.

Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran penelitian merupakan sintesis atau ekstrapolasi dari tinjauan teori dan penelitian terdahulu yang mencerminkan keterkaitan antar variabel variabel.



Gambar II.1 Kerangka Pemikiran

METODE PENELITIAN

Jenis dan Data Penelitian

Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan metode penelitian kuantitatif. Sugiyono (2011:7) menyatakan bahwa, metode penelitian kuantitatif berdasarkan pada filsafat positivisme dalam metode penelitiannya. Hal ini digunakan pada penelitian populasi atau sampel tertentu. Metode kuantitatif adalah dengan menggunakan alat analisis kuantitatif dan dalam penelitian ini akan menggunakan regresi sederhana. Dalam penelitian ini data yang digunakan adalah data primer. Data primer adalah yang diperoleh dari penyebaran kuesioner secara langsung.

Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini yang dipilih oleh peneliti yakni Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset daerah Kabupaten Kebumen. Teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode *purposive sampling*, yaitu dengan melakukan pengambilan sampel dari populasi berdasarkan suatu

pertimbangan (*judgement*) dan kriteria tertentu (Prastika, 2017). Dengan sampel penelitian yang diambil sebagai berikut : 1) Staf/pegawai BPKAD yang memahami laporan keuangan dan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP); 2) Kepala Bidang BPKAD yang tugasnya membantu dan bertanggung jawab atas laporan keuangan di Kabupaten Kebumen; 3) Kepala Sub Bagian BPKAD yang bertugas menyusun rencana dan program kerja. Jumlah karyawan kantor BPKAD Kabupaten Kebumen berjumlah 59 orang.

Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan kuesioner atau angket. Kuesioner yang disebar sudah disusun secara terstruktur sesuai dengan objek penelitian yang akan diteliti. Penyebaran kuesioner juga disertakan dengan surat permohonan ijin dan penjelasan mengenai tujuan dilakukannya penelitian.

Definisi Operasional Variabel

Sugiyono (2011: 31), menjelaskan bahwa, variabel merupakan suatu hal dalam bentuk apapun yang ditetapkan oleh peneliti untuk memperoleh informasi tersebut lalu ditarik sebuah kesimpulan. Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah variabel dependen, yaitu variabel yang nilainya tergantung pada nilai variabel lain yang merupakan konsekuensi dari perubahan yang terjadi, sedangkan variabel bebas atau variabel independen, yaitu variabel yang nilainya berpengaruh terhadap variabel lain. Adapun Variabel yang digunakan diantaranya adalah :

1. Variabel Dependen atau Terikat (Y)

Variabel dependen merupakan variabel yang dipengaruhi atau yang menjadi akibat karena adanya variabel independen. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah Kualitas Laporan Keuangan (Y).

a. Kualitas Laporan Keuangan (Y)

Kualitas Laporan Keuangan merupakan ukuran-ukuran normatif yang diperlukan agar laporan keuangan pemerintah dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki antara lain relevan, andal, dapat dipahami, dan dapat dibandingkan. Kuesioner ini dikembangkan oleh Sako dan lantowa (2018 : 48).

Tabel 3.4.1

Indikator Variabel Kualitas Laporan Keuangan dan Distributor Kuesioner

No.	Indikator	Butir	Jumlah
1.	Relevan	1,2,3	3
2.	Andal	4,5,6	3
3.	Dapat dibandingkan	7	1
4.	Dapat Dipahami	8	1

2. Variabel Bebas atau Independent (X)

Variabel independen merupakan variabel yang keberadaannya tidak dipengaruhi oleh variabel lain, tetapi keberadaan variabel ini akan mempengaruhi variabel

lainnya. Dalam penelitian ini terdapat dua variabel independen yaitu :

a. Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) (X_1)

Standar Akuntansi Pemerintahan merupakan acuan atau pedoman yang mengatur perlakuan akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan untuk memberikan informasi kepada para pengguna laporan keuangan. Kuesioner ini dikembangkan oleh Sako dan Lantowa (2018 : 48).

b. Sistem Pengendalian Intern (X_2)

Sistem pengendalian internal merupakan bagian dari masing-masing sistem yang dipergunakan sebagai prosedur dan pedoman operasional perusahaan atau organisasi tertentu.

Uji Instrumen Penelitian

Uji Validitas

Validitas adalah suatu indeks yang menunjukkan alat ukur tersebut benar-benar mengukur apa yang diukur. Validitas ini menyangkut akurasi instrumen. Untuk mengetahui apakah kuesioner yang disusun tersebut itu valid atau sah maka perlu diuji dengan uji korelasi antara skor (nilai) tiap-tiap butir pertanyaan dengan skor total kuesioner.

Dasar pengambilan keputusan (Ghozali, 2009) :

1. Jika $r_{hitung} > r_{tabel}$ dan nilai positif maka dinyatakan valid.
2. Jika $r_{hitung} < r_{tabel}$ dan nilai negatif maka dinyatakan tidak valid.

Tingkat validitas diperoleh dengan membandingkan probabilitas nilai r dengan α -nya. Bila probabilitas $< 0,05$ maka alat ukur tersebut dikatakan valid.

Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas digunakan untuk mengetahui suatu gejala, semakin tinggi tingkat reliabilitas suatu kuesioner, maka semakin stabil alat tersebut untuk digunakan dalam penelitian. Kuesioner dikatakan reliabel jika menghasilkan data yang sama atau hanya sedikit variasi jika digunakan untuk mengukur berulang-ulang dalam kondisi yang relatif sama. Teknik pengujian reliabilitas ini menggunakan teknik uji statistik *Cronbach Alpha*, hasil perhitungan menunjukkan reliabel bila koefisien α (α) lebih besar dari 0,60 dalam (Ghozali, 2010:45).

Metode Analisis Data

1. Uji Asumsi Klasik

a. Uji Normalitas

Menurut Ghozali (2009:147), uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah data yang akan digunakan dalam model regresi berdistribusi normal atau tidak. Metode grafik normal plot dengan kriteria sebagai berikut :

- 1) Jika data menyebar di atas garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal, maka model

regresi tersebut memenuhi asumsi normalitas.

- 2) Jika data menyebar jauh dari garis diagonal atau tidak mengikuti arah garis diagonal, maka model regresi tersebut tidak memenuhi asumsi normalitas.

b. Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas dimaksudkan untuk mengetahui apakah dalam persamaan regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel terikat. Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel terikat. Cara mengetahui adanya multikolinieritas adalah dengan melihat besaran VIF (*variance inflation factor*) dan besamaan *tolerance* (Santoso, 2010:206). Untuk mendeteksi ada atau tidaknya multikolinieritas dalam model regresi dapat dideteksi dengan melihat besaran VIF dan *tolerance* dengan kriteria bahwa nilai VIF kurang dari 10 dan mempunyai angka *tolerance* di atas 0,1.

c. Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas ini dimaksudkan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varian dan residual dari satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Adanya heteroskedastisitas dapat dideteksi dengan melihat ada tidaknya pola tertentu pada grafik, dimana sumbu X adalah Y yang diprediksi, dan X adalah residual (Y prediksi - Y sesungguhnya) yang telah di *studentized* sedangkan dasar pengambilan keputusan sebagai berikut:

- 1) Jika terdapat pola tertentu, seperti titik-titik pada grafik yang membentuk suatu pola tertentu yang teratur (bergelombang, melebur, kemudian menyempit), maka regresi tersebut telah terjadi heteroskedastisitas sehingga model regresi tersebut tidak dapat digunakan.
- 2) Jika tidak terdapat pola yang jelas, serta titik-titik pada grafik menyebar di atas dan di bawah angka 0 (no) pada sumbu Y, maka tidak terjadi heteroskedastisitas sehingga model regresi tersebut dapat digunakan.

2. Uji Regresi Linear Berganda

Untuk mengetahui pengaruh antara Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (X_1), Sistem Pengendalian Intern (X_2), terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Y) dengan menggunakan persamaan regresi linear berganda yaitu rumus :

$$Y = \alpha + b_1X_1 + b_2X_2 + e$$

Keterangan:

Y : Kualitas Laporan Keuangan

X_1 : Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan

X_2 : Sistem Pengendalian Intern

b : Koefisien

α : Konstantan

e : Error

3. Uji Hipotesis

a. Uji Parsial (uji t)

Uji parsial (*t test*) regresi dimaksudkan untuk melihat apakah variabel bebas (independen) secara individu mempunyai pengaruh terhadap variabel terikat (dependen), dengan asumsi variabel bebas lainnya konstan (Ghozali, 2011). Kriteria pengujian yang digunakan dengan membandingkan nilai signifikan yang diperoleh dengan taraf signifikan yang telah ditentukan yaitu 0,05. Apabila nilai signifikan < 0,05 maka variabel independen mampu mempengaruhi variabel dependen secara signifikan atau hipotesis diterima. Hipotesis yang digunakan dalam pengujian ini adalah :

Ho : variabel independen tidak mempunyai pengaruh terhadap variabel dependen.

Ha : variabel independen mempunyai pengaruh terhadap variabel dependen.

Setelah tingkat taraf signifikan telah ditentukan sebesar 0,05. Selanjutnya adalah membandingkan t hitung dengan t tabel dengan kriteria sebagai berikut :

- 1) Jika t hitung > 0,05, maka Ho ditolak atau Ha diterima.
- 2) Jika t hitung < 0,05, maka Ho diterima atau Ha ditolak.

b. Uji Simultan (F)

Uji F digunakan untuk mengetahui apakah variabel bebas (independen) yang digunakan dalam penelitian apakah mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel terikat (dependen). Kriteria pengujian yang digunakan dengan membandingkan nilai signifikan yang diperoleh dengan taraf signifikan yang telah ditentukan yaitu 0,05. Apabila nilai signifikan < 0,05 maka variabel independen secara bersama-sama mampu mempengaruhi variabel dependen atau hipotesis diterima. Hipotesis yang digunakan dalam pengujian ini adalah :

Ho : Tidak terdapat pengaruh antara Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Intern secara bersama-sama terhadap Kualitas Laporan Keuangan.

Ha : Terdapat pengaruh antara Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Intern secara bersama-sama terhadap Kualitas Laporan Keuangan.

Selanjutnya adalah membandingkan t hitung dengan t tabel dengan kriteria sebagai berikut :

- 1) Jika F hitung > 0,05, maka Ho ditolak atau Ha diterima.
- 2) Jika F hitung < 0,05, maka Ho diterima atau Ha ditolak.

c. Uji Koefisien Determinasi

Koefisien determinan (R^2) menunjukkan berapa besar presentasi variasi dalam variabel dependen yang dapat dijelaskan oleh variabel independen.

Nilai R^2 berada di antara 0 dan 1, jika R^2 semakin mendekati 1 artinya semakin besar variasi dari variabel dependen yang dapat dijelaskan oleh variabel independen.

HASIL ANALISIS DAN PEMBAHASAN

1. Gambaran Umum Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah (BPKAD) Kabupaten Kebumen.

Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah beralamat di Jalan Pahlawan No. 138, Kecamatan Kebumen Kabupaten Kebumen. Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah Kabupaten Kebumen merupakan salah satu dari Satuan Kerja Perangkat Daerah dalam lingkungan Pemerintah Kabupaten Kebumen yang berkedudukan sebagai Dinas Daerah. . BPKAD mempunyai tugas pokok untuk melaksanakan urusan pemerintahan Daerah di bidang pendapatan, pengelolaan keuangan dan aset daerah berdasarkan asas otonomi dan tugas pembantuan.

a. Visi dan Misi

Visi dan misi BPKAD yaitu sesuai dengan apa yang telah ditetapkan oleh bupati Kabupaten Kebumen, visi dan misi BPKAD sebagai berikut:

1) Visi

“Bersama Menuju Masyarakat Kebumen yang Sejahtera, Unggul, Berdaya, Agamis dan Berkelanjutan”.

2) Misi

Dalam rangka pencapaian visi yang telah ditetapkan dengan tetap memperhatikan kondisi dan permasalahan yang ada, tantangan ke depan, serta memperhitungkan peluang yang dimiliki, maka BPKAD Kebumen menetapkan misi nomor 6 yaitu Memperkuat sekaligus meningkatkan tata kelola pemerintahan yang baik dan bersih serta mampu menciptakan iklim pelayanan publik yang maksimal (Good and Clean Government) dengan jalan menciptakan kualitas pelayanan publik, sistem kelembagaan dan ketatalaksanaan pemerintah daerah yang bersih, efisien, efektif, profesional, transparan dan akuntabel, yang didukung dengan sistem pengawasan yang efektif guna menekan perilaku korupsi, kolusi serta meningkatkan pengetahuan, pemahaman dan pendalaman agama.

Uji Validitas

Pemilihan item didasarkan pada korelasi item total dengan membandingkan nilai r hitung dengan nilai r tabel untuk degree of freedom (df) = n – 2 atau sesuai dengan jumlah responden dikurangi 2, pada taraf signifikansi 0,05. Semua item yang mencapai koefisien korelasi r hitung lebih besar dari r tabel dan nilai positif maka butir atau pertanyaan tersebut dinyatakan valid.

Tabel IV.5
Hasil Uji Variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan

No. Butir Pernyataan	r _{hitung}	r _{tabel}	Keterangan
1. PSAP 1	0,734	0,2960	Valid
2. PSAP2	0,679	0,2960	Valid
3. PSAP3	0,667	0,2960	Valid
4. PSAP4	0,696	0,2960	Valid
5. PSAP5	0,734	0,2960	Valid
6. PSAP6	0,776	0,2960	Valid
7. PSAP7	0,669	0,2960	Valid
8. PSAP8	0,695	0,2960	Valid
9. PSAP9	0,447	0,2960	Valid
10. PSAP10	0,630	0,2960	Valid
11. PSAP 11	0,745	0,2960	Valid
12. PSAP12	0,705	0,2960	Valid
13. PSAP13	0,558	0,2960	Valid
14. PSAP 14	0,682	0,2960	Valid
15. PSAP15	0,358	0,2960	Valid
16. PSAP16	0,443	0,2960	Valid
17. PSAP17	0,399	0,2960	Valid

Sumber : Data Primer yang diolah 2019

Tabel IV.6
Hasil Uji Variabel Sistem Pengendalian Intern

No. Butir Pernyataan	r _{hitung}	r _{tabel}	Keterangan
1. SPI1	0,480	0,2960	Valid
2. SPI2	0,403	0,2960	Valid
3. SPI3	0,551	0,2960	Valid
4. SPI4	0,512	0,2960	Valid
5. SPI5	0,625	0,2960	Valid
6. SPI6	0,641	0,2960	Valid
7. SPI7	0,494	0,2960	Valid
8. SPI8	0,360	0,2960	Valid
9. SPI9	0,455	0,2960	Valid
10. SPI10	0,673	0,2960	Valid

Sumber : Data Primer yang diolah 2019

Tabel IV.7
Hasil Uji Validitas Variabel Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

No. Butir Pernyataan	r _{hitung}	r _{tabel}	Keterangan
1. LKPD1	0,546	0,2960	Valid
2. LKPD2	0,677	0,2960	Valid
3. LKPD3	0,774	0,2960	Valid
4. LKPD4	0,893	0,2960	Valid
5. LKPD5	0,743	0,2960	Valid
6. LKPD6	0,737	0,2960	Valid
7. LKPD7	0,705	0,2960	Valid
8. LKPD8	0,745	0,2960	Valid

Sumber : Data Primer yang diolah 2019

Uji Reliabilitas

Tingkat reliabilitas dengan metode *Cronbach Alpha* dengan kriteria $r_{hitung} > r_{tabel}$ dan nilai *Cronbach Alpha* > 0,60 maka dinyatakan reliabel (Ghozali 2010: 45).

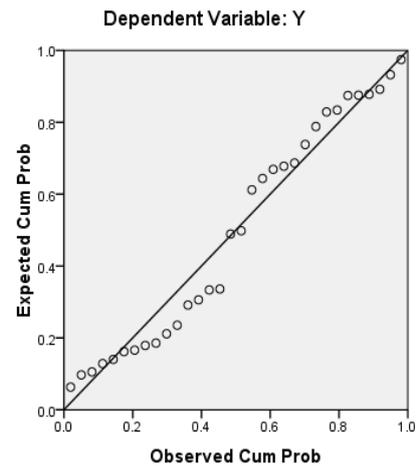
Tabel IV.8
Hasil Uji Reliabilitas

No.	Variabel	Cronbach Alpha	Keterangan
1.	Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (X1)	0,906	Reliabel
2.	Sistem Pengendalian Intern (X2)	0,684	Reliabel
3.	Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Y)	0,874	Reliabel

Sumber : Data Primer yang diolah 2019

Uji Normalitas

Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual



Gambar IV.2
Hasil Uji Normalitas

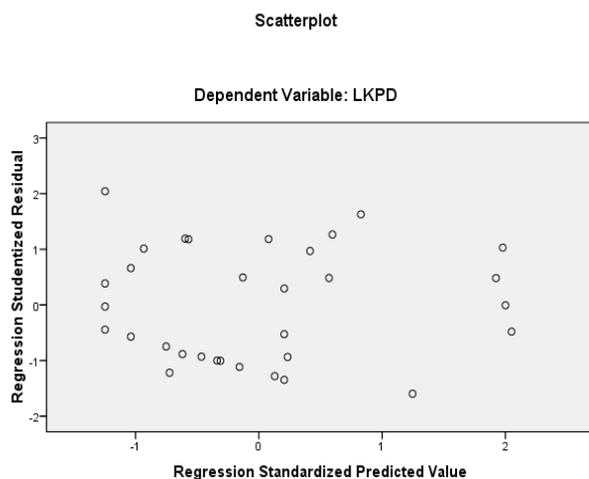
Uji Multikolinieritas

Tabel IV.9
Hasil Uji Multikolinieritas

Variabel Independen	Tolerance	VIF	Keterangan
Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan	0,973	1,028	Tidak terjadi gejala multikolinieritas
Sistem Pengendalian Intern	0,973	1,028	Tidak terjadi gejala multikolinieritas

Sumber : Data primer yang diolah 2019

Uji Heteroskedastisitas



Gambar IV.3
Hasil Uji Heteroskedastisitas

Uji Regresi Linear Berganda

Tabel IV.10
Hasil Analisis Regresi Linear Berganda

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	6.197	7.371		.841	.407
PSAP (X1)	.276	.090	.491	3.070	.005
SPI (X2)	.159	.193	.132	.825	.416

a. Dependent Variable: LKPD (Y)

Sumber : data yang diperoleh 2019

Berdasarkan tabel IV.10 diatas, maka dapat dibuat persamaan regresi linearnya sebagai berikut : $Y = 6,197 + 0,276X1 + 0,159X2 + e$.

Uji Parsial (t)

Tabel IV.11
Hasil Uji Parsial (t)
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	6.197	7.371		.841	.407
PSAP (X1)	.276	.090	.491	3.070	.005
SPI (X2)	.159	.193	.132	.825	.416

a. Dependent Variable: LKPD (Y)

Sumber : Data primer yang diolah 2019

1. Uji Hipotesis 1

Berdasarkan hasil uji t diatas, menunjukkan bahwa probabilitas signifikansi untuk variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (X1) sebesar $0,005 < 0,05$ dan hasil perhitungan diperoleh angka thitung sebesar $3,070 > t_{table}$ sebesar $2,04523$. Maka dapat disimpulkan bahwa hipotesis yang diajukan pada penelitian ini diterima.

2. Uji Hipotesis 2

Berdasarkan hasil uji t diatas, menunjukkan bahwa probabilitas signifikansi untuk variabel Sistem Pengendalian Intern (X2) sebesar $0,416 > 0,05$ dan hasil perhitungan diperoleh angka thitung sebesar $0,825 < t_{table}$ sebesar $2,04523$. Maka dapat disimpulkan bahwa hipotesis yang diajukan pada penelitian ini ditolak.

Uji Simultan (F)

Tabel IV.12
Hasil Uji Simultan

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	71.771	2	35.885	5.619	.009 ^a
Residual	185.198	29	6.386		
Total	256.969	31			

a. Predictors: (Constant), SPI (X2), PSAP (X1)

b. Dependent Variable: LKPD (Y)

Sumber : data yang diperoleh 2019

Diperoleh nilai Fhitung sebesar $5,619$ dengan tingkat signifikansi $0,009 < 0,05$ dan Fhitung sebesar $5,619$ lebih besar dari Ftabel sebesar $3,32$ maka dapat disimpulkan bahwa hipotesis yang diajukan pada penelitian ini diterima.

Uji Koefisien determinan (R^2)

Tabel IV.13

Hasil Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.528 ^a	.279	.230	2.52708

a. Predictors: (Constant), SPI (X2), PSAP (X1)

Sumber : data yang diperoleh 2019

Pembahasan Hasil Penelitian

1. Pengaruh penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Kualitas Laporan Keuangan

Berdasarkan hasil analisis dari uji t pada variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, menunjukkan bahwa probabilitas signifikansi untuk variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (X1) sebesar $0,005 < 0,05$ dan hasil perhitungan diperoleh angka thitung sebesar $3,070 > t_{table}$ sebesar $2,04523$. Maka dapat disimpulkan bahwa hipotesis pertama diterima, artinya Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pegawai Kantor Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah Kebumen.

Hal ini menunjukkan bahwa semakin baik Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah seorang pegawai, maka akan semakin baik pula pengaruh Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Pilander *et all* (2018) yang menyatakan bahwa hasil dari penelitian dan pembahasan penerapan standar akuntansi pemerintahan, sistem pengendalian intern, kompetensi sumber daya manusia dan pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan.

2. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern terhadap Kualitas Laporan Keuangan.

Berdasarkan hasil analisis dari uji t pada variabel Sistem Pengendalian Intern, menunjukkan bahwa probabilitas signifikansi untuk variabel Sistem Pengendalian Intern (X2) sebesar $0,416 > 0,05$ dan hasil perhitungan diperoleh angka thitung sebesar $0,825 < t_{table}$ sebesar $2,04523$. Maka dapat disimpulkan bahwa hipotesis kedua ditolak, artinya Sistem Pengendalian Intern tidak berpengaruh terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dan didapat arah hubungan variabel Sistem Pengendalian Intern terhadap variabel Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah adalah positif namun tidak signifikan.

3. Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Pengendalian Intern terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

Berdasarkan hasil dari uji F pada variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Pengendalian Intern, menunjukkan bahwa probabilitas

signifikansi sebesar $0,009 < 0,05$ dan hasil perhitungan diperoleh angka Fhitung sebesar $5,619$ lebih besar dari Ftabel sebesar $3,32$. Hasil ini menyatakan bahwa hipotesis ketiga diterima, artinya secara bersama-sama variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Pengendalian Intern berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pegawai Kantor Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset daerah (BPKAD) Kebumen. Hal ini menunjukkan bahwa model ini dapat digunakan dalam penelitian ini.

KESIMPULAN DAN SARAN

1. Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang telah dilakukan, maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut :

- Pengujian variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pada Kantor Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah (BPKAD) Kebumen menunjukkan bahwa variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Hasil tersebut menunjukkan bahwa semakin baik Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, maka akan semakin baik pula pengaruhnya terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah.
- Pengujian variabel Sistem Pengendalian Intern terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pada Kantor Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daeah (BPKAD) Kebumen menunjukkan bahwa variabel Sistem Pengendalian Intern tidak berpengaruh terhadap Kualitas Laporan Keuangan. Hasil tersebut menunjukkan bahwa berdasarkan hasil analisis dari uji t pada variabel Sistem Pengendalian Intern, menunjukkan bahwa probabilitas signifikansi untuk variabel Sistem Pengendalian Intern (X2) sebesar $0,416 > 0,05$ dan hasil perhitungan diperoleh angka thitung sebesar $0,825 < t_{table}$ sebesar $2,04523$. Hal tersebut menunjukkan bahwa ada atau tidaknya Sistem Pengendalian Intern tidak berpengaruh terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.
- Hasil uji F (simultan) juga menunjukkan bahwa secara bersama-sama variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Pengendalian Intern berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pada Kantor Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daeah (BPKAD) Kebumen.
- Berdasarkan hasil analisis regresi linear berganda diperoleh hasil uji Koefisien Determinasi (R^2) diperoleh nilai sebesar

0,279 artinya 27,9% variabel Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di pengaruhi oleh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Pengendalian Intern. Sedangkan sisanya sebesar 72,1% dijelaskan oleh variabel lain yang belum digunakan dalam penelitian ini. Hasil ini membuktikan bahwa variabel Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pada Kantor Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah (BPKAD) Kebumen belum bisa sepenuhnya dijelaskan oleh variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Pengendalian Intern karena nilainya masih dibawah 100%.

2. Saran

a. Bagi Organisasi

Pemerintah Kota Kebumen sebaiknya menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan dengan konsisten dan melakukan sosialisasi ke seluruh instansi Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah di lingkungan Pemerintah Kota Kebumen.

kantor Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah (BPKAD) Kebumen, diperlukan Kepemimpinan yang kondusif untuk mempengaruhi perilaku orang lain agar dapat mengikuti kehendaknya dalam rangka mencapai tujuan bersama. Dalam Konteks membangun, mengembangkan dan mengimplementasikan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, maka kepemimpinan yang kondusif juga diperlukan untuk mencegah terjadinya resiko internal seperti adanya kolusi yang membuat Sistem Pengendalian Intern tidak bekerja dengan baik.

b. Bagi Penelitian Selanjutnya

- 1) Disarankan untuk menambahkan variabel lainnya diluar variabel yang telah digunakan dalam penelitian ini (Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Pengendalian Intern). Variabel-variabel lain yang mungkin menarik untuk diteliti antara lain Kapasitas Sumber Daya Manusia, Pemanfaatan Teknologi Informasi, Komitmen Organisasi dan lain sebagainya.
- 2) Disarankan bagi penelitian selanjutnya dengan tema yang sama, untuk menggunakan metodologi penelitian dan objek penelitian yang berbeda dan juga memperbanyak jumlah responden dalam penelitian agar dapat dilihat perbedaan dan persamaan antara penelitian ini dan penelitian terbaru.

DAFTAR PUSTAKA

- Adhi, K. D dan Suhardjo, Y. 2013. *Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Kualitas Aparatur Pemerintah Daerah terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Studi Kasus pada Pemerintah Kota Tual)*. Jurnal Stie Semarang. 5 (3): 93-111.
- Agnes, Sawir. 2001. *Analisis Kinerja Keuangan dan Perencanaan Keuangan Perusahaan*. PT. Gramedia Pustaka Umum. Jakarta.
- Apriyono, Andri. 2010. *Arti Penting Laporan Keuangan*. Jurnal Ilmu Manajemen.
- Bastian, Indra. 2006. *Akuntansi Sektor Publik Suatu Pengantar*, Erlangga. Yogyakarta.
- Darise, Nurlan. 2009. *Pengelolaan Keuangan Pengelolaan Keuangan Daerah*. Salemba Empat, Jakarta. PT. Indeks. Jakarta.
- Erlina, 2008. *Akuntansi Sektor Publik: Akuntansi Untuk Satuan Kerja Perangkat Daerah*, USU Press, Medan.
- Ghozali, Imam. 2009. *Ekonometrika Teori, Konsep dan Aplikasi dengan SPSS 17*. BPUNDIP. Semarang.
- _____.2011. *Ekonometrika Teori, Konsep dan Aplikasi dengan SPSS 17*. BPUNDIP. Semarang.
- Hadi, Sutrisno. 2004. *Metodologi Research 2*. Andi Offset. Yogyakarta.
- Hariadi, Pramono., Yanuar E. Restianto., Icuik Rangga Bawono. 2010. *Pengelolaan Keuangan Daerah*. Salemba Empat. Jakarta.
- Komite Standar Akuntansi Pemerintahan, 2005. *Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*. Salemba Empat. Jakarta.
- Mulyadi. 2002. *Auditing*. Buku 1. Edisi 6. Penerbit Salemba Empat. Jakarta.
- Munawir. 2000. *Analisis laporan Keuangan*. Liberty. Yogyakarta.
- O'Brien, James A. 2005. *Pengantar Sistem Informasi Perspektif Bisnis dan Manajerial*. Penerbit Salemba Empat. Jakarta.
- Pasha A.K. 2018. *Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Pengelolaan Keuangan Daerah, Sistem Pengendalian Intern dan Kompetensi Staf Akuntansi terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintahan Daerah*. Skripsi. Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Surakarta.
- Peraturan Perundang-Undangan Nomor 8 Tahun 2006. Diakses. <http://www.jdih.kemenkeu.go.id/fulltext/2006/8TAHUN2006PP.htm>.
- Pilander, M.S. dan Saerang, E. P.D dan Gamliel, H. 2018. *Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Intern, Kompetensi Sumber Daya Manusia Dan*

Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pada Pemerintah Kota Kotamobagu. 128-139.

- Prastika, N.I. 2017. *Komitmen Profesional, Sosialisasi Antisipatif, dan Locus of Control : Pengaruhnya Terhadap Perilaku Whistleblowing.* Skripsi. Institut Agama Islam Negeri Surakarta. Surakarta.
- Putri, P. K 2017. *Analisis faktor yang mempengaruhi kualitas informasi laporan keuangan pemerintah daerah dengan pemoderasi pengawasan keuangan daerah.*
- Renyowijoyo, Muindro. 2008. *Akuntansi Sektor Publik Non Laba.* Mitra Wacana. Jakarta.
- Undang-undang Republik Indonesia No.71 tahun 2010 tentang *Standar Akuntansi Pemerintahan.*
- Sako.U dan L. D. Felmi 2018. *Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Kualitas Penyajian Laporan Keuangan pada Pemerintah Kabupaten Gorontalo.* Journal Of Accounting Science. 2(1): 43-54.
- Santoso, Singgih. 2010. *Statistik Parametrik: Konsep dan Aplikasi dengan SPSS.* Jakarta Elex Media Komputindo.
- Sinaga, Jamason, 2005. *Selamat Datang Standar Akuntansi Pemerintahan.*
- Soputan dan cristy. (2015:594). *Penyajian laporan keuangan pemerintahan berdasarkan PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan di Provinsi Sulawesi utara.*
- Sugiyono. 2011. *Statistika Untuk Penelitian.* Edisi-Revisi, Cetakan 12. Penerbit CV. Alfabeta. Bandung.
- Tanjung, Abdul Hafiz. 2008. *Akuntansi Pemerintah Daerah, Konsep dan Aplikasi.* Cetakan kedua. Alfabeta. Bandung.