

Budaya Organisasi sebagai Variabel Moderating Pengaruh Tekanan Eksternal, Ketidakpastian Lingkungan, dan Komitmen Manajemen terhadap Penerapan Transparansi Laporan Keuangan Daerah

Desrir Miftah

ABSTRACT

This study aimed to examine the effect of organizational culture as moderating variable on the influence of external pressures, environmental uncertainty and management commitment to the implementation of the transparency of financial reporting. Theoretical development and interpretation of this research is drawn from stewardship theory and institutional theory. Population and sample in this research is the local government of Pekanbaru city of Riau province. This research uses quantitative methods and data collection with a survey questionnaire. The results showed that organizational culture positive effect on the influence of external pressures on the implementation of the transparency of financial reporting. Organizational culture does not influence the effect of environmental uncertainty and management's commitment to the implementation of the transparency of financial reporting.

Keywords: *organizational culture, external pressures, environmental uncertainty, management commitment*

1. PENDAHULUAN

Fenomena yang terjadi dalam perkembangan sektor publik di Indonesia dewasa ini adalah menguatnya tuntutan akuntabilitas atas lembaga-lembaga publik, baik di pusat maupun daerah terutama setelah lahirnya kebijakan otonomi daerah. Otonomi daerah memungkinkan pemerintah daerah untuk mengelola sendiri semua urusan daerahnya secara terpisah dengan pemerintah pusat. Keberadaan otonomi daerah selain memberikan peluang bagi pemerintah daerah untuk bekerja sebaik mungkin untuk kemajuan daerahnya, juga menimbulkan harapan yang tinggi di masyarakat bahwa akan tercipta efisiensi dan efektifitas terhadap pengelolaan sumber daya daerah, meningkatkan kualitas pelayanan umum dan kesejahteraan rakyat, serta membudayakan dan menciptakan ruang bagi

rakyat untuk ikut berpartisipasi dalam proses pembangunan. Harapan masyarakat tersebut dapat diwujudkan salah satunya melalui pengelolaan keuangan daerah yang transparan. (Mardiasmo, 2002).

Pengelolaan keuangan yang transparan menjadi tuntutan masyarakat guna terciptanya tata kelola pemerintahan yang baik (*good government governance*). Menurut Stiglitz (1999), masyarakat dalam hal keuangan daerah, merupakan bagian dari *stakeholders* yang memiliki hak dasar untuk tahu (*basic right to know*) dan memperoleh informasi mengenai apa yang sedang dilakukan pemerintah, dan mengapa suatu kebijakan atau program dilakukan serta bagaimana organisasi menjalankan operasionalnya.

Permasalahan yang terdapat pada pengungkapan laporan keuangan daerah antara lain adalah ketidakmampuan daerah untuk menyajikan data yang konsisten dan terintegrasi mulai dari data aset, anggaran, gaji, serta proses arsip, sehingga menimbulkan banyak ketidakakuratan data dalam proses akuntansi. Berdasarkan Peraturan Pemerintah nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), komponen-komponen yang terdapat dalam satu set laporan keuangan yang berbasis akrual terdiri dari Laporan Pelaksanaan Anggaran (*budgetary reports*) dan Laporan Finansial.

Mewujudkan transparansi laporan keuangan membutuhkan banyak faktor penunjang. Salah satunya adalah komitmen para pejabat berwenang di daerah untuk dapat menghasilkan laporan keuangan yang transparan. Komitmen tersebut dapat diwujudkan dengan pembuatan peraturan daerah yang mendukung. Komitmen berupa peraturan daerah ini diperlukan karena transparansi laporan keuangan daerah harus ada acuan dalam pelaksanaannya.

Komitmen yang jelas dari manajemen untuk mewujudkan transparansi laporan keuangan daerah, pada kenyataannya bahwa tekanan dari pihak luar institusi seringkali menjadi penghalang. Yang terjadi pada permasalahan APBD DKI misalnya, tekanan dari pihak luar pemerintah daerah malah membuat isu transparansi menjadi masalah baru. Tekanan yang terjadi secara institusional biasanya lebih berkembang pada situasi yang memiliki tingkat akuntabilitas rendah (Frumkin dan Galaskiewicz, 2004). Rendahnya akuntabilitas ini menggambarkan rendahnya keinginan organisasi publik untuk penerapan transparansi pelaporan keuangan. Transparansi publik sebenarnya bisa menjadi penghalang untuk kemungkinan timbulnya dampak negatif yang sangat luas dan dapat merugikan masyarakat. Dampak negatif yang akan timbul dikarenakan tidak adanya transparansi adalah dapat menimbulkan distorsi dalam alokasi sumber daya, memunculkan ketidakadilan bagi masyarakat, menyuburkan praktik-praktik korupsi, penyalahgunaan wewenang dan kekuasaan (Ridha dan Basuki, 2012)

Perpindahan wewenang ke pemerintah daerah seringkali menimbulkan berbagai masalah baru. Salah satunya adalah perubahan cara kerja dan regulasi yang dibuat oleh manajemen yang dengan mudah berganti. Hal ini muncul karena otonomi daerah juga memungkinkan masyarakat untuk

memilih serta mengganti kepala daerahnya masing-masing. Ketidakpastian dapat disebabkan oleh berbagai hal di luar organisasi, seperti perubahan peraturan yang cepat dalam satu rentang waktu tertentu, adanya peraturan yang berbeda antara satu dengan yang lain, dan sebagainya. Ketidakpastian mengakibatkan organisasi merubah proses dan strukturnya (Govindarajan, 1984). Perubahan organisasi baik proses maupun struktur yang ada pada organisasi sebagai respon terhadap ketidakpastian lingkungan tidaklah mudah. Ketidaksiapan organisasi terhadap suatu standar berupa peraturan akan mengakibatkan rendahnya pemahaman organisasi dalam bertransformasi ke peraturan yang baru. Dalam situasi yang tidak pasti, pemimpin organisasi akan memutuskan bahwa respon terbaik yang dapat dilakukan organisasi adalah dengan meniru organisasi yang mereka anggap berhasil (Mizruchi dan Fein, 1999).

Penelitian yang dilakukan oleh Ridha dan Basuki (2012) tentang Tekanan Eksternal, Ketidakpastian Lingkungan, dan Komitmen Manajemen terhadap Penerapan Transparansi Laporan Keuangan Daerah menunjukkan bahwa tekanan eksternal dan komitmen manajemen berpengaruh terhadap transparansi pelaporan keuangan, sedangkan ketidakpastian lingkungan tidak memiliki pengaruh. Nella, dkk (2013) melakukan penelitian yang sama dengan hasil bahwa tekanan eksternal berpengaruh positif terhadap transparansi laporan keuangan. Ketidakpastian lingkungan berpengaruh negatif dan komitmen manajemen berpengaruh positif terhadap transparansi laporan keuangan. Penelitian ini menjadi menarik karena adanya inkonsistensi hasil dari penelitian-penelitian terdahulu.

Govindarajan (1984) menyatakan bahwa perbedaan hasil penelitian tersebut dapat diselesaikan melalui pendekatan kontijensi (*contingency approach*). Variabel pemoderasi budaya organisasi akan mempengaruhi tekanan eksternal, ketidakpastian lingkungan, komitmen manajemen dengan penerapan transparansi laporan keuangan daerah. Budaya organisasi yang merupakan seperangkat asumsi dasar dan keyakinan yang dianut oleh anggota organisasi yang digunakan untuk mengatasi masalah internal maupun eksternal organisasi (Pabundu, 2006). Penerapan transparansi laporan keuangan dipengaruhi oleh faktor internal dan eksternal organisasi. Budaya organisasi akan mempengaruhi faktor tersebut, dimana budaya organisasi yang kuat akan mendorong penerapan transparansi.

Laporan Keuangan Pemerintah Kota Pekanbaru tahun Tanggaran 2014 memperoleh opini Wajar Dengan Pengecualian dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Republik Indonesia. BPK menemukan adanya kelemahan sistem pengendalian intern dalam penyusunan laporan keuangan dan adanya ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dalam pengelolaan keuangan daerah.(BPK, 2015). Hasil audit ini menjadi dasar untuk melihat bagaimana budaya organisasi menjadi pemoderasi penerapan transparansi pelaporan keuangan.

Penelitian ini bertujuan untuk menguji bagaimana budaya organisasi sebagai variabel moderating berpengaruh terhadap tekanan eksternal, ketidakpastian lingkungan, dan komitmen manajemen terhadap penerapan transparansi pelaporan keuangan.

2. Landasan Teori dan Pengembangan Hipotesis.

2.1. Landasan Teori

Teori Pertanggungjawaban (*Stewardship Theory*)

Teori Pertanggungjawaban (*Stewardship Theory*) yang dikemukakan oleh Lois Gooldberg (1965) yang mengemukakan bahwa manajemen (*agent*) sebagai steward akan bertindak sesuai dengan kepentingan prinsipal, dalam hal ini dapat diartikan Pemda dan Masyarakat. Teori Pertanggungjawaban menganggap bahwa kepentingan rakyat dapat dimaksimalkan dengan membagi (*shared*) wewenang, hak dan kewajiban diantara peranan pengawas/pemeriksa dan manajemen sehingga dalam *Stewardship Theory* menyatakan bahwa para eksekutif cenderung akan semakin termotivasi untuk bertindak dalam kepentingan korporasi dibandingkan dengan kepentingan mereka sendiri. (Hunger dan Wheelen, 2004).

Penerapan prinsip tata kelola pemerintahan yang baik dalam bidang pengelolaan keuangan negara/daerah, salah satunya adalah melalui pemberlakuan kewajiban kepada seluruh pemerintah daerah untuk menyusun Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) sebagai salah satu bentuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangan daerah yang transparan dan akuntabel kepada seluruh pengguna laporan keuangan pemerintah daerah.

Organisasi publik akan menghadapi risiko transparansi, dimana organisasi tidak dapat memastikan apa yang menjadi harapan pemangku kepentingan dan bagaimana pemangku kepentingan akan menggunakan informasi yang disampaikan atau dirilis oleh organisasi publik. Berdasarkan teori pertanggungjawaban (*stewardship theory*), ketidakpastian lingkungan dapat mempengaruhi baik secara positif maupun negatif terhadap penerapan transparansi laporan keuangan. Perubahan lingkungan tertentu misalnya politik, tatanan sosial masyarakat, pemerintahan, akan menciptakan tantangan serta mempengaruhi kredibilitas lembaga pemerintah daerah didalam diri masyarakat sebagai stakeholders.

Berdasarkan teori pertanggungjawaban (*stewardship theory*), komitmen manajemen juga mengarahkan pertanggungjawaban yang dilaksanakan dalam penerapan transparansi laporan keuangan. Komitmen adalah sikap individu dalam organisasi yang melekat kepada organisasi dan membentuk organisasi. Salah satu bentuk komitmen yang dijalankan

organisasi adalah mempublikasikan laporan keuangan perusahaan melalui media masa sebagai bentuk tanggung jawab kepada masyarakat.

Pertanggungjawaban organisasi dalam penerapan transparansi dan faktor-faktor yang mempengaruhinya akan diperkuat atau diperlemah oleh budaya organisasi. Budaya organisasi yang berisi norma, nilai-nilai, asumsi, kepercayaan, filsafat, kebiasaan organisasi yang dikembangkan dalam waktu yang lama didalam organisasi akan mempengaruhi pola pikir, sikap dan perilaku anggota organisasi dalam melaksanakan aktivitas organisasi. Budaya organisasi yang baik atau buruk akan mempengaruhi hubungan faktor tekanan eksternal, ketidakpastian lingkungan dan komitmen manajemen mempengaruhi penerapan transparansi pelaporan

Teori Institusional (*Institutional Theory*)

Dasar pemikiran teori institusional (*Institutional Theory*) adalah bahwa untuk bertahan hidup, organisasi harus meyakinkan kepada publik atau masyarakat bahwa organisasi adalah entitas yang sah (legitimate) serta layak untuk didukung (Meyer dan Rowan, 1977). Scott (2008) dalam Villadsen (2011), menjelaskan bahwa teori institusional digunakan untuk menjelaskan tindakan dan pengambilan keputusan dalam organisasi publik. Teori institusional telah muncul menjadi terkenal sebagai penjelas yang kuat dan populer, baik untuk tindakan-tindakan individu maupun organisasi yang disebabkan oleh faktor eksogen (Dacin, 1997; Dacin et al., 2002), faktor eksternal (Frumkin dan Galaskiewicz, 2004) faktor sosial (Scott, 2004), faktor ekspektasi masyarakat (Ashworth et al., 2009), faktor lingkungan (Jun dan Weare, 2010) dalam Basuki dan Ridha (2012).

Teori institusional berpendapat bahwa organisasi atau individu yang mengutamakan legitimasi akan memiliki kecenderungan untuk berusaha menyesuaikan diri pada harapan eksternal atau harapan sosial dimana organisasi berada (DiMaggio dan Powell 1983; Frumkin dan Galaskiewicz, 2004; Ashworth et al., 2009) dimana organisasi berada. Organisasi publik yang cenderung untuk memperoleh legitimasi akan cenderung memiliki kesamaan atau isomorfisme (*isomorphism*) dengan organisasi publik lain (DiMaggio dan Powell, 1983).

Budaya organisasi yang dibangun dari dalam organisasi memberikan pengaruh terhadap sikap organisasi mengenai kondisi tekanan eksternal dan ketidakpastian lingkungan. Legitimasi yang diharapkan organisasi dari lingkungannya akan mendorong internal organisasi untuk bersikap transparansi, antara lain dalam penyampaian laporan keuangan.

Tekanan eksternal berhubungan dengan dorongan atau penolakan untuk dilaksanakannya sebuah kebijakan yang berasal dari luar perusahaan, seperti dukungan atau penolakan dari masyarakat, atau pun dorongan atau larangan dari pemerintah dalam bentuk

peraturan atau tatanan hukum dan norma yang berlaku dimasyarakat. Sebagai institusi yang mengharapkan dukungan dari masyarakat akan memberikan informasi yang seluasnya kepada masyarakat dengan menerapkan transparansi dalam pelaporan keuangan.

Penerapan Transparansi Laporan Keuangan

Transparansi dan akuntabilitas merupakan hak asasi setiap manusia (Stiglitz, 1999). Transparansi secara luas berarti melakukan tugas dengan cara membuat keputusan, peraturan dan informasi lain yang tampak dari luar (Hood, 2010). Transparansi adalah memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya daerah (Kreitner dan Kinicki, 2005).

Transparansi sebagai sebuah konsep mencakup transparansi peristiwa atau kejadian (informasi yang terbuka tentang *input*, *output*, dan *outcome*), transparansi proses (informasi yang terbuka tentang transformasi yang berlangsung antara *input*, *output*, dan *outcome*), transparansi *real-time* (informasi yang dirilis segera), atau transparansi retrospektif (informasi tersedia berlaku surut)(Hood, 2007). Definisi transparansi secara operasional adalah sebagai berikut: Transparansi adalah upaya yang secara sengaja menyediakan semua informasi yang mampu dirilis secara legal baik positif maupun negatif secara akurat, tepat waktu, seimbang, dan tegas, dengan tujuan untuk meningkatkan kemampuan penalaran publik dan mempertahankan tanggung jawab organisasi atas tindakan, kebijakan, dan praktiknya. Penerapan transparansi di organisasi sektor publik diharapkan dapat mengurangi asimetri informasi antara pihak internal (managemen) dan pihak eksternal (masyarakat).

Silver (2005) mengatakan bahwa para pemangku kepentingan (*stakeholders*) menuntut organisasi untuk lebih transparan. Selanjutnya, Silver (2005) mendefinisikan transparansi sebagai suatu kejujuran dan ketepatan yang tidak hanya dalam jumlah yang disampaikan atau dirilis oleh organisasi, tapi juga bagaimana organisasi menjalankan operasionalnya. Organisasi yang mengedepankan transparansi akan rentan terhadap kritik dari stakeholders, karena mereka melihat gambaran organisasi secara lebih terbuka. Organisasi akan mendapatkan legitimasi apabila sesuai dengan apa yang menjadi harapan stakeholders.

Budaya organisasi sebagai variabel moderating terhadap pengaruh tekanan eksternal, ketidakpastian lingkungan dan komitmen manajemen terhadap Penerapan Transparansi Laporan Keuangan.

Menurut Robbins (2007: 305) budaya organisasi merupakan sistem makna bersama yang dianut oleh anggota-anggota yang membedakan suatu organisasi dari organisasi lain. Sistem makna bersama ini, bila diamati dengan lebih seksama, merupakan seperangkat karakteristik utama yang dihargai oleh suatu organisasi. Budaya organisasi berkaitan dengan bagaimana karyawan mempersepsikan karakteristik dari suatu budaya organisasi, menciptakan suatu pola keyakinan, nilai, dan ekspektasi.

Budaya organisasi melibatkan ekspektasi, nilai, dan sikap bersama, hal tersebut memberikan pengaruh pada individu, kelompok, dan proses organisasi (Ivancevich et.al., 2006: 46). Dalam suatu budaya kuat, nilai inti organisasi dipegang secara intensif dan dianut bersama secara meluas. Semakin banyak anggota organisasi yang menerima nilai-nilai inti dan semakin besar komitmen mereka terhadap komitmen-komitmen tersebut, maka makin kuat budaya tersebut.

Tekanan eksternal, ketidakpastian lingkungan dan komitmen manajemen akan mempengaruhi penerapan transparansi pelaporan keuangan, ketiga hubungan ini dipengaruhi oleh budaya organisasi. Budaya organisasi yang kuat akan membuat tekanan eksternal menjadi pengaruh positif dalam penerapan transparansi laporan keuangan. Ketidakpastian lingkungan mendorong organisasi untuk memberikan informasi secara transparan dan akan diperkuat oleh budaya organisasi yang baik. Komitmen manajemen yang kuat akan mempengaruhi penerapan transparansi laporan keuangan dan akan diperkuat lagi oleh budaya organisasi yang kuat.

2.2. Pengembangan Hipotesis

Budaya Organisasi, Tekanan Eksternal dan Penerapan Transparansi Pelaporan Keuangan

Budaya organisasi yang merupakan cara pandang, keyakinan yang dipahami oleh karyawan dan menjadi karakteristik utama organisasi. Budaya organisasi akan mempengaruhi bagaimana perusahaan bereaksi terhadap tekanan internal dan tekanan eksternal. Tekanan internal berhubungan dengan sejumlah dorongan atau penolakan terhadap sejumlah kebijakan yang dijalankan didalam sebuah perusahaan yang bersumber dari dalam organisasi, seperti tekanan dari manajer, dan stakeholders lainnya sedangkan tekanan eksternal adalah dorongan atau penolakan untuk dilaksanakannya sebuah kebijakan yang

berasal dari luar perusahaan, seperti dukungan atau penolakan dari masyarakat, atau pun dorongan atau larangan dari pemerintah dalam bentuk peraturan atau tatanan hukum dan norma yang berlaku dimasyarakat.

Permasalahan yang kompleks dan harus dibenahi salah satunya adalah masalah transparansi didalam pengelolaan keuangan didalam lingkungan pemerintah daerah. Mengingat lembaga yang dikelola oleh pemerintah merupakan institusi yang sangat kompleks dan sulit diawasi. Tingginya asimetris informasi yang terjadi di lingkungan pemerintah daerah telah mendorong berkurangnya transparansi didalam lingkungan pemerintah. Tidak transparannya didalam pengelolaan berbagai aspek didalam lingkungan organisasi mendorong munculnya tekanan eksternal. Hasil penelitian Ridha dan Basuki (2012) menunjukkan bahwa tekanan eksternal berpengaruh signifikan terhadap penerapan transparansi dalam laporan keuangan. Pada model pengujian statistik teridentifikasi bahwa tekanan eksternal bertanda positif yang menandakan semakin tinggi tekanan eksternal yang terbentuk seperti adanya peraturan pemerintah, tekanan masyarakat atau pun dorongan dari pihak tertentu mempercepat proses transparansi untuk dilaksanakan. Tekanan eksternal membuat seluruh anggota organisasi melaksanakan proses kegiatan operasional dengan semestinya, proses tersebut dilakukan dengan lebih terbuka seperti menggunakan tenaga auditor eksternal yang bersifat independen, ketika proses tersebut berhasil dilaksanakan tentu proses transparansi Laporan keuangan menjadi mengalami peningkatan. Dalam hal ini budaya organisasi yang terdiri dari sikap dan etika yang kuat akan ikut serta mendorong pelaksanaan penerapan transparansi pelaporan keuangan Berdasarkan teori dan penelitian terdahulu, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H1: Budaya organisasi berpengaruh positif terhadap pengaruh tekanan eksternal terhadap penerapan transparansi laporan keuangan.

Budaya Organisasi, Ketidakpastian Lingkungan dan Penerapan Transparansi Laporan Keuangan

Miliken (1987) menjelaskan bahwa ketidakpastian lingkungan terdiri dari tiga tipe yaitu *effect uncertainty*, *respond uncertainty* dan *stated uncertainty*. Didalam teori tersebut dipertegas *effect uncertainty* menunjukkan sebuah kondisi yang tidak dapat diprediksi, perubahan yang terjadi didalam organisasi dapat menunjukkan perkembangan positif atau negatif, dimana perubahan lingkungan tidak dapat dikelola atau diprediksi kapan terjadinya

dan bagaimana dampaknya bagi organisasi. Perubahan lingkungan tentu dapat menciptakan dua kemungkinan, pertama mendorong terjadinya percepatan proses transparansi, atau pun perubahan yang bersifat mendorong melambatnya proses transparansi. Permasalahan umum didalam proses transparansi dilingkungan pemerintah pusat di Indonesia berkaitan dengan sering terjadinya perubahan kultur politik dan pemerintahan. Segala prosedur yang telah disiapkan rezim terdahulu untuk menciptakan transparansi sering kali tidak berdaya dalam menghadapi berbagai perubahan didalam struktur politik dan pemerintahan. Faktor yang paling mendasar terjadi ketika terjadi perubahan struktur pemerintahan dari rezim orde baru kemasa reformasi. Keterbukaan didalam berdemokrasi hingga aspek yang lain dilakukan secara gambling, akan tetapi tidak dilakukan secara dewasa. Hal tersebut terlihat dari berbagai demo yang anarkis dan berbagai tindakan kekerasan di sejumlah daerah untuk menuntut keadilan dalam berbagai bidang.

Hasil penelitian Ridha dan Basuki (2012) menunjukkan bahwa ketidakpatian lingkungan berpengaruh signifikan terhadap transparansi pelaporan keuangan, hasil yang diperoleh menunjukkan bahwa nilai koefisien regresi yang terbentuk adalah positif, temuan tersebut menunjukkan bahwa ketidakpastian lingkungan yang tinggi mendorong percepatan terjadi proses transparansi didalam pelaporan keuangan daerah. Perubahan lingkungan tentu akan menciptakan tantangan serta mempengaruhi kredibilitas lembaga pemerintah daerah didalam diri masyarakat.

Hasil penelitian Stewart dan Jensen (2009) dalam Ridha dan Basuki (2012) menunjukkan bahwa ketidakpastian lingkungan berpengaruh signifikan terhadap penerapan transparansi pelaporan keuangan, hasil yang diperoleh tersebut menunjukkan bahwa ketidakpastian menciptakan tekanan yang mendorong proses transparansi tetap dilaksanakan. Ketakutan terhadap ketidakpastian mendorong transparansi mulai dilaksanakan.

Budaya organisasi akan memengaruhi bagaimana organisasi akan bersikap terhadap ketidakpastian lingkungan dalam penerapan transparansi laporan keuangan. Sikap yang kuat, optimis dan mengikuti etika dan aturan yang ada, integritas yang menjadi bagian dari organisasi akan mendorong penerapan transparansi laporan keuangan, terutama dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi. Berdasarkan teori dan penelitian terdahulu, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H2: Budaya organisasi berpengaruh positif terhadap pengaruh ketidakpastian lingkungan terhadap penerapan transparansi laporan keuangan.

Budaya Organisasi, Komitmen Manajemen dan Penerapan Transparansi Laporan Keuangan

Komitmen Manajemen yaitu komitmen pimpinan dalam organisasi sebagai suatu konstruk psikologis yang merupakan karakteristik hubungan anggota organisasi dengan organisasinya dan memiliki implikasi terhadap keputusan individu untuk melanjutkan keikutsertaan didalam organisasi. Mowday et al. (1982) mengungkapkan bahwa pada umumnya ada dua pandangan yang menominasi tentang komitmen organisasi yaitu : pertama, pendekatan perilaku adalah proses yang membuat seseorang individu menjadi anggota tetap suatu organisasi. Dengan pendekatan ini anggota dianggap berkomitmen pada adanya beberapa perilaku dalam organisasi yang membuatnya terikat dengan organisasi dan mempertahankan keikutsertaan didalam organisasi. Sedangkan kedua pendekatan sikap yaitu menekankan pada proses yang akan difikirkan seorang anggota tentang hubungannya dengan organisasi dan dapat dilihat sebagai pikiran seorang anggota tentang nilai dan tujuan mereka sesuai dengan organisasi.

Sikap dan perilaku yang ditunjukkan oleh manajemen sebuah organisasi akan menjadi komitmen manajemen terhadap organisasi. Komitmen manajemen yang tinggi akan mendorong penerapan transparansi laporan keuangan. Sikap dan perilaku juga memberikan kontribusi terhadap budaya organisasi, sehingga budaya organisasi akan mempengaruhi bagaimana komitmen manajemen dalam penerapan transparansi laporan keuangan.

Hasil penelitian Ridha dan Basuki (2012) menemukan bahwa komitmen manajemen berpengaruh positif terhadap penerapan transparansi. Semakin kuat implementasi dari komitmen management dalam melaksanakan aturan dan prosedur organisasi tentu akan mendorong meningkatnya transparansi. Salah satu bentuk komitmen yang dijalankan organisasi adalah mempublikasikan laporan keuangan perusahaan melalui media masa sebagai bentuk tanggung jawab kepada masyarakat. Budaya organisasi mempengaruhi ketidakpastian lingkungan terhadap penerapan transparansi laporan keuangan. Berdasarkan teori dan penelitian terdahulu, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H3: Budaya organisasi berpengaruh positif terhadap pengaruh komitmen manajemen terhadap penerapan transparansi laporan keuangan.

3. Metodologi Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif dan lokasi penelitian adalah pemerintah Kota Pekanbaru Propinsi Riau.

3.1. Populasi dan Penentuan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kota Pekanbaru yang berjumlah 43 SKPD. Pemilihan sampel didasarkan pada metode pengambilan sampel bertujuan (*purposive sampling*), yaitu sampel dipilih berdasarkan kriteria tertentu. Kriteria yang digunakan adalah berdasarkan pertimbangan (*judgment*), sehingga disebut sebagai *judgment sampling*. Kriteria yang digunakan dalam pengambilan sampel ini adalah pejabat di SKPD (dinas, kantor, dan badan) yang terlibat dalam penyusunan laporan keuangan daerah dan sudah menjabat minimal selama 1 (satu) tahun sehingga dipandang telah memiliki pemahaman terhadap situasi dan kondisi yang ada di dalam SKPD serta terlibat dalam pengambilan keputusan, terutama mengenai penerapan transparansi laporan keuangan.

3.2. Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang diperoleh secara survey dengan menggunakan kuesioner atau data langsung.

3.3. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Variabel dependen

Penerapan Transparansi Laporan keuangan. Pemangku kepentingan (*stakeholders*) menuntut bahwa organisasi untuk menjadi lebih transparan dalam praktiknya, tidak hanya pada jumlah yang dirilis, tapi juga bagaimana organisasi menjalankan operasionalnya. Transparansi Laporan keuangan dalam penelitian ini adalah terkait semua upaya SKPD yang secara sengaja melaporkan semua informasi keuangan yang mampu dirilis secara legal, akurat, tepat waktu, seimbang, dan tegas, dengan tujuan untuk meningkatkan kemampuan penalaran publik dan mempertahankan tanggung jawab SKPD atas tindakan, kebijakan, dan praktik yang dilakukannya. Penelitian ini mengacu pada seberapa luas pengungkapan laporan keuangan baik mengenai keberhasilan dan ketidakberhasilan yang diraih oleh perusahaan. Mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Ridha dan Basuki (2012) dengan indikator: (1). Keterbukaan penyampaian informasi, (2). Akurat dan tepat waktu (3). Laporan yang dapat diakses.

Konstruk-konstruk dalam penelitian ini diukur menggunakan multi item variabel manifest. Seluruh konstruk, masing-masing ukuran dinilai dengan skala likert 1 sampai 5. Skala Likert 5 digunakan untuk mengukur respon subyek ke dalam 5 poin dengan interval yang sama. Seluruh variabel (indikator) diberikan 5 alternatif jawaban, yaitu: Tidak Luas (TL) diberi skor 1, Kurang Luas (KL) diberi skor 2, Cukup Luas (CL) diberi skor 3, Lebih Luas (LL) diberi skor 4, dan Sangat Luas (SL) diberi skor 5.

Variabel Moderating

Budaya Organisasi. Budaya organisasi merupakan sistem makna bersama yang dianut oleh anggota organisasi yang memberdakan dengan suatu organisasi dengan organisasi lainnya. Untuk mengukur budaya organisasi dalam penelitian ini, menggunakan dari sepuluh indikator dari Robbins (2007), yaitu: (1). Arah, yaitu sejauhmana organisasi tersebut menciptakan dengan jelas sasaran dan harapan mengenai prestasi. (2). Integrasi, yaitu tingkat sejauhmana unit-unit dalam organisasi didorong untuk bekerja dengan cara yang terkoordinasi. (3). Dukungan Manajemen, yaitu tingkat sejauhmana para manajer memberi komunikasi yang jelas, bantuan serta dukungan terhadap bawahan mereka. (4). Kontrol, yaitu jumlah peraturan dan pengawasan langsung yang digunakan untuk mengawasi dan mengendalikan perilaku pegawai. (5). Identitas, yaitu tingkat sejauhmana para anggota mengidentifikasi dirinya secara keseluruhan dengan organisasinya daripada dengan kelompok kerja tertentu atau dengan bidang keahlian profesional. (6). Sistem imbalan, yaitu tingkat sejauhmana alokasi imbalan (kenaikan gaji, promosi) didasarkan atas kriteria prestasi pegawai sebagai kebalikan dari senioritas, pilih kasih, dan sebagainya. (7). Toleransi terhadap konflik, yaitu tingkat sejauhmana para pegawai didorong untuk mengemukakan konflik kritik secara terbuka. (8). Pola-pola komunikasi, yaitu tingkat sejauhmana komunikasi organisasi dibatasi oleh hirarki kewenangan yang formal. (9). Inisiatif individu, yaitu tingkat tanggung jawab, kebebasan dan independensi yang dimiliki individu. (10). Toleransi terhadap tindakan beresiko, yaitu sejauhmana para pegawai dianjurkan untuk bertindak agresif, inovatif, dan berani mengambil resiko.(Robbins, 2007)

Variabel independen

Tekanan eksternal. Tekanan eksternal dalam hal ini terkait dengan tekanan yang berasal dari luar SKPD seperti peraturan (regulasi), eksekutif, masyarakat, dan sebagainya. Frumkin dan Galaskiewicz (2004) menyatakan bahwa tekanan eksternal dapat mempengaruhi tingkat kemampuan pemerintahan menjadi lebih rendah, terutama yang terkait dengan penerapan suatu kebijakan maupun prosedur. Adanya tekanan eksternal dapat berakibat pada praktik-praktik SKPD yang hanya bersifat formalitas untuk memperoleh legitimasi. Praktik-praktik yang dimaksud dalam penelitian ini dikhususkan pada penerapan transparansi pelaporan keuangan. formalitas untuk memperoleh legitimasi. Indikator pengukuran mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Ridha dan Basuki (2012).

Ketidakpastian lingkungan. Ketidakpastian lingkungan dalam hal ini adalah kondisi dimana SKPD mengalami ketidakpastian yang dapat disebabkan adanya pengaruh dari luar SKPD, seperti sering terjadinya perubahan peraturan, tidak *match*-nya antara peraturan yang satu dengan yang lain, terjadinya mutasi staf SKPD yang cepat, dan lain sebagainya. SKPD dituntut untuk menyesuaikan diri dengan kondisi dengan kondisi yang ada, baik dalam praktik maupun operasionalnya. Praktik yang dimaksud dalam penelitian ini dikhususkan pada penerapan transparansi pelaporan keuangan. Mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Ridha dan Basuki (2012).

Komitmen manajemen. Komitmen manajemen dalam hal ini terkait dengan integritas manajemen dalam menerapkan transparansi pelaporan keuangan. Paine (1994) menyatakan bahwa strategi integritas merupakan sesuatu yang lebih luas, lebih dalam, dan lebih menuntun daripada sekedar inisiatif kepatuhan atas hukum maupun peraturan. Integritas dan kepatuhan atas hukum dan peraturan akan terwujud bila diikuti oleh komitmen manajemen yang kuat.

Indikator komitmen manajemen menurut Nurkhamid (2008), manajemen memiliki komitmen untuk mengalokasikan sumberdaya (meliputi: waktu, orang, uang), menugaskan staf dan divisi/departemen dalam organisasi untuk melakukan evaluasi terhadap kinerja suatu program, mengumpulkan data yang relevan dan reliabel sehingga dapat digunakan untuk menilai kinerja organisasi serta menggunakan benchmark untuk mengevaluasi kinerja organisasi.

Konstruk-konstruk dalam penelitian ini diukur menggunakan multi item variabel manifest. Seluruh konstruk, masing-masing ukuran dinilai dengan skala likert 1 sampai 5. Skala Likert 5 digunakan untuk mengukur respon subyek ke dalam 5 poin dengan interval yang sama. Seluruh variabel (indikator) diberikan 5 alternatif jawaban, yaitu: Tidak Luas (TL) diberi skor 1, Kurang Luas (KL) diberi skor 2, Cukup Luas (CL) diberi skor 3, Lebih Luas (LL) diberi skor 4, dan Sangat Luas (SL) diberi skor 5.

4. Hasil Penelitian dan Pembahasan

4.1. Uji Validitas dan Uji Reliabilitas

Uji validitas dan reliabilitas diperlukan untuk memastikan bahwa kuisisioner yang digunakan dalam penelitian mampu mengukur variabel penelitian dengan baik. Suatu instrumen dikatakan valid apabila mampu mengukur apa yang diinginkan dan mengungkapkan data dari variabel yang diteliti secara tepat. Singarimbun dan Effendi (1997) menyatakan bahwa validitas menunjukkan sejauh mana alat ukur itu mampu mengukur apa yang ingin diukur. Menurut Nunnally dalam Ghazali (2002), pengujian statistik *crobach'*

alpha, instrumen dikatakan reliabel untuk mengukur variabel bila memiliki nilai *alpha* lebih besar dari 0,60. Melihat nilai *crobach' alpha* dan masing-masing variabel. Ronny Kountur (2003) tingkat reliabilitas pada umumnya dapat diterima pada nilai 0,60. Berdasarkan uji validitas dan reliabilitas diperoleh hasil bahwa semua item pertanyaan dapat diterima.

4.2. Uji Hipotesis

Berdasarkan tabel hasil model regresi, nilai adjusted R^2 adalah 0.204 menunjukkan bahwa model yang diuji, budaya organisasi (BO) memoderasi pengaruh variabel tekanan eksternal (TE), ketidakpastian lingkungan (KL), komitmen manajemen (KM) terhadap penerapan transparansi laporan keuangan (PTLK) sebesar 20,4% sedangkan 79,6% dipengaruhi oleh variabel lain.

Tabel 1. Hasil Model Regresi

	Dependent Variabel	
	Direction of Prediction	PTLK
TEBO	+	0.068 (0.048)*
KLBO	+	0.019 (0.499)**
KMBO	+	0.047 (0.489)**
R-Squared		0.343
Adjusted R-Squared		0.204
F-Statistik		2.464
p-Value (F-Statistik)		0.038
Jumlah Sampel		45

*Signifikan di 10% **Tidak Signifikan

Sumber: Data Olahan

Berdasarkan tabel diatas, uji F menunjukkan nilai signifikan sebesar 0,038. Dengan level confidence 95% dan nilai F statistik dibawah 0,05 menunjukkan bahwa model penelitian diatas signifikan sehingga menunjukkan model persamaan regresi yang baik.

Uji t - statistik

Hipotesis 1, Budaya organisasi berpengaruh positif terhadap pengaruh tekanan eksternal terhadap penerapan transparansi laporan keuangan. Berdasarkan hasil regresi dengan nilai signifikan 0.048 kecil dari 0,05 dan nilai koefisien positif, artinya penelitian ini menolak H_0 sehingga budaya organisasi sebagai variabel moderating mempengaruhi tekanan eksternal terhadap penerapan transparansi laporan keuangan. Makin tinggi tekanan eksternal yang terjadi maka makin tinggi juga penerapan transparansi laporan keuangan dan variabel budaya organisasi memberikan pengaruh yang positif.

Hipotesis 2, Budaya organisasi berpengaruh positif terhadap pengaruh ketidakpastian lingkungan terhadap penerapan transparansi laporan keuangan. Berdasarkan hasil regresi dengan nilai signifikan 0.499 lebih besar dari 0,05 sehingga hasil dari penelitian ini gagal menolak H_0 . Ketidakpastian lingkungan tidak berpengaruh terhadap penerapan transparansi laporan keuangan. Variabel budaya organisasi sebagai variabel moderating juga tidak memberikan pengaruh terhadap ketidakpastian lingkungan dan penerapan transparansi laporan keuangan.

Hipotesis 3, Budaya organisasi berpengaruh positif terhadap pengaruh komitmen manajemen terhadap penerapan transparansi laporan keuangan.. Berdasarkan hasil regresi dengan nilai signifikan 0.489 lebih besar dari 0,05 sehingga hasil dari penelitian ini gagal menolak H_0 . Variabel budaya organisasi sebagai variabel moderating juga tidak memberikan pengaruh terhadap komitmen manajemen dan penerapan transparansi laporan keuangan.

4.3. Pembahasan

Budaya organisasi yang merupakan seperangkat asumsi dasar dan keyakinan yang dianut anggota organisasi digunakan untuk mengatasi masalah internal dan eksternal organisasi. Anggota organisasi yang memiliki komitmen yang tinggi akan memperbaiki kesalahan, atau khawatir jika menyembunyikan informasi atau tidak transparansi dalam penyampaian laporan keuangan. Untuk mengurangi kesalahan dan rasa khawatir tersebut,

anggota organisasi secara sukarela mencoba memperbaikinya (Calder dan Ross 1976; Hamner dan Organ 1978, dalam Riyadi 1998).

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa tekanan eksternal berpengaruh terhadap penerapan transparansi laporan keuangan. Hasil penelitian mendukung penelitian yang sudah dilakukan oleh Ridha dan Basuki (2012). Budaya organisasi juga memoderasi pengaruh tekanan eksternal terhadap penerapan transparansi laporan keuangan. Tekanan eksternal yang berupa dukungan atau penolakan dari stakeholder mendorong anggota organisasi melaksanakan proses kegiatan internal organisasi dengan semestinya dan didukung dengan budaya organisasi yang kuat akan mengarah pada proses transparansi.

Budaya organisasi yang kuat akan membawa pengaruh positif bagi karyawan dan organisasi. Budaya yang kuat dicirikan oleh nilai inti dari organisasi yang dianut dengan kuat, diatur dengan baik dan dirasakan bersama secara luas. Semakin banyak karyawan yang berbagi dan menerima nilai inti, semakin kuat budaya dan semakin besarnya pengaruhnya terhadap perilaku anggota organisasi sehingga menciptakan suatu iklim internal dari kendali perilaku yang tinggi. Sebaliknya budaya yang lemah dalam organisasi, tidak memberi batasan yang jelas pada apa yang harus dikerjakan dan yang tidak seharusnya sehingga berpengaruh dalam menghasilkan komitmen anggota organisasi yang rendah.

Ketidakpastian lingkungan dari hasil penelitian ini tidak berpengaruh terhadap penerapan transparansi laporan keuangan. Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Ridha dan Basuki (2012) dan Stewart dan Jensen (2009). Organisasi menganggap bahwa ketidakpastian lingkungan bukan merupakan tekanan untuk mendorong transparansi, melainkan bahwa transparansi penerapan laporan keuangan sudah merupakan kewajiban bagi organisasi. Budaya organisasi yang kuat ataupun lemah juga tidak mempengaruhi hubungan ketidakpastian lingkungan dengan penerapan transparansi laporan keuangan.

Hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa komitmen manajemen tidak berpengaruh terhadap penerapan transparansi laporan keuangan. Hasil ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Ridha dan Basuki (2012). Komitmen manajemen adalah sikap pimpinan yang melekat pada organisasi dan membentuk organisasi. Penerapan transparansi laporan keuangan merupakan bentuk pertanggungjawaban organisasi kepada stakeholders. Jika kejujuran dan transparansi sudah menjadi budaya bagi organisasi, maka penerapan transparansi menjadi kewajiban bagi organisasi. Apalagi komitmen manajemen akan mengarah pada tindakan manajemen yang mempunyai dampak yang besar pada budaya organisasi. Lewat apa yang mereka katakan dan bagaimana mereka berperilaku, manajemen

menegakkan norma-norma yang mengalir kebawah sepanjang organisasi. Budaya organisasi yang disosialisasikan dengan komunikasi yang baik akan dapat menemukan kekuatan menyeluruh organisasi, kinerja, dan daya saing dalam jangka panjang.

5. Simpulan, Keterbatasan dan Implikasi

5.1. Simpulan

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh budaya organisasi sebagai variabel moderating terhadap hubungan tekanan eksternal, ketidakpastian lingkungan, dan komitmen manajemen terhadap penerapan transparansi pelaporan keuangan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa budaya organisasi berpengaruh positif terhadap hubungan tekanan eksternal terhadap penerapan transparansi laporan keuangan SKPD di Kota Pekanbaru Propinsi Riau. Sedangkan budaya organisasi tidak berpengaruh terhadap hubungan ketidakpastian lingkungan dan komitmen manajemen terhadap penerapan transparansi laporan keuangan. Budaya organisasi yang merupakan inti dari organisasi akan mempengaruhi sikap perusahaan, budaya organisasi yang kuat akan mendorong penerapan transparansi laporan keuangan.

5.2. Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini memiliki keterbatasan yang dapat mempengaruhi hasil penelitian, yaitu: (1). Penelitian ini dilakukan hanya di Kota Pekanbaru Propinsi Riau sehingga kurang mampu mengeneralisasi penerapan transparansi pelaporan keuangan di Indonesia. Peneliti selanjutnya dapat melakukan pada wilayah yang lebih luas. (2). Metode penelitian hanya menggunakan metode kuantitatif, sehingga belum dapat memberikan informasi yang lengkap. Peneliti selanjutnya dapat menggunakan metode campuran, kuantitatif dan kualitatif.

5.3. Implikasi Penelitian

Hasil penelitian ini dapat menjadi masukan dan pertimbangan bagi organisasi sektor publik yang ada di Indonesia, khususnya pemerintah daerah Kota Pekanbaru Propinsi Riau terkait dengan penerapan transparansi laporan keuangan. Hasil penelitian memberikan bukti bahwa untuk meningkatkan dan memperbaiki penerapan transparansi laporan keuangan dilingkungan pemerintah daerah dapat mempertimbangkan budaya organisasi, tekanan eksternal, ketidakpastian lingkungan dan komitmen manajemen.

Daftar Pustaka

- Ashworth, R., G. Boyne., dan R. Delbridge. 2009. Escape from the Iron Cage? Organizational Change and Isomorphic Pressures in the Public Sector. *Journal of Public Administration Research and Theory*.
- DiMaggio, P. J. dan W. W. Powell. 1983. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*.
- Frumkin, P. dan J. Galaskiewicz. 2004. Institutional Isomorphism and Public Sector Organizations. *Journal of Public Administration Research and Theory*.
- Ghozali, Imam. 2002. Aplikasi Analisis Multi Variat dengan Program SPSS. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang
- Govindarajan, V. 1984. Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation: An Empirical Examination of Environmental Uncertainty as An Intervening Variable. *Accounting, Organizations and Society*.
- Hess, D. 2007. Social Reporting and New Governance Regulation: The Prospects of Achieving Corporate Accountability Through Transparency. *Business Ethics Quarterly*.
- Hood, C. 2007. What happens when transparency meets blame-avoidance?. *Public Management Review*.
- _____. 2010. Accountability and Transparency: Siamese Twins, Matching Parts, Awkward Couple?. *West European Politics*.
- Ivancevich J. Olelans M. and Matterson M. 1997. *Organizational Behavior and Management*. Sydney: Irwin.
- J. David Hunger dan Thomas L. Wheelen, 2004. *Strategic Management and Business Policy*, 9th Edition, Pearson Prentice Hall.
- Kreitner Robert dan Angelo Kinicki. 2005 *Organizational Behaviour*. Mc Graw-Hill New York Companies Inc.
- Mardiasmo. 2002. Otonomi Daerah Sebagai Upaya Memperkokoh Basis Perekonomian Daerah. *Jurnal Ekonomi Rakyat*. http://www.ekonomirakyat.org/edisi_4/artikel_3.htm
- Milliken, F. J. .1987. Three types of perceived uncertainty about the environment: State, effect, and response uncertainty. *Academy of Management Review*, 12, 133-143.
- Mizruchi, M. S. and L. C. Fein. 1999. The Social Construction of Organizational Knowledge A Study of the Uses of Coercive, Mimetic, and Normative Isomorphism. *Administrative Science Quarterly*.

- Mowday, R., Porter, L., & Steers, R. 1982. *Organizational linkages: The psychology of commitment, absenteeism, and turnover*. New York: Academic Press.
- Nurkhamid, M., 2008. *Implementasi Inovasi Sistem Pengukuran Kinerja di Pemerintah Daerah Lingkup Provinsi daerah Istimewa Yogyakarta*. *Jurnal Akuntansi Pemerintah* Volume 3 Nomor 1, 45-76.
- Pabundu Tika. 2006. *Budaya Organisasi dan Peningkatan Kinerja Perusahaan*. Jakarta: Bumi Aksara.
- Paine, L. S. 1994. *Managing Organizational Integrity*. *Harvard Business Review*.
- Ridha, M.A. dan Basuki, Hardo. 2012. *The Impact of External Pressure, Environmental Uncertainty, and Commitment of Management on Implementation of Financial Reporting Transparency, The Indonesian journal of accounting research*, Vol 15 No 2.
- Riyadi, Slamet. 1998. *Motivasi dan Pelimpahan Wewenang sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial*. UGM. Tesis
- Robbins, Stephen P. 2007. *Perilaku Organisasi*. Indonesia: PT Macanan Jaya
- Ronny Kountur. 200. *Metode Penelitian*, PPM Jakarta.
- Silver, D. 2005. *Creating Transparency for Public Companies The Convergence of PR and IR in the Post-Sarbanes-Oxley Marketplace*. *Public Relations Strategist*.
- Singarimbun, M. dan Effendi, S. 2006. *Metode Penelitian Survei*, Cetakan Kedelapanbelas, Penerbit Pustaka LP3ES, Jakarta
- Stiglitz, J. E. 1999. *On Liberty, the Right to Know, and Public Discourse: The Role of Transparency in Public Life*. Oxford Amnesty Lecture, Oxford, U.K.
- Villadsen, A. R. 2011. *Structural Embeddedness of Political Top Executives as Explanation of Policy Isomorphism*. *Journal of Public Administration Research and Theory*.

<http://pekanbaru.bpk.go.id/>



UNTAR
FAKULTAS
EKONOMI

KONFERENSI ILMIAH AKUNTANSI III
10-11 MARET 2016



Jakarta - Banten



UNTAR

FAKULTAS
EKONOMI

KONFERENSI ILMIAH AKUNTANSI III
10-11 MARET 2016



Jakarta - Banten