

DETERMINATIONS AFFECTING THE QUALITY OF LOCAL GOVERNMENT REPORTS WITH HUMAN RESOURCES AND ORGANIZATIONAL CULTURE AS MODERATED VARIABLES

DETERMINASI YANG MEMPENGARUHI KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DENGAN SUMBER DAYA MANUSIA DAN BUDAYA ORGANISASI SEBAGAI VERIABEL MODERASI

Rapika Anwar, Parmin Ishak

Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Stmik Ichsan Gorontalo
Jl. Drs. Achmad Nadjamuddin No.10, Dulalowo Timur, Kota Tengah, Gorontalo
Email: rapikaanwar.14@gmail.com

Submit : 2021-03-03; Revision : 2021-04-27; Publish : 2021-04-29
Gorontalo Accounting Journal, 4(1): 94-109

Abstract

Regional Government Financial Statement Quality Moderated with competence of human resource and organizational culture at regional work units (SKPD) of Gorontalo Province. This is a quantitative research by having regional work units of Gorontalo Province as the research object. Research samples are determinant by applying purposive sampling. Then, research data are collected through survey method by distributing questionnaire directly to employees of accounting division in 32 of Gorontalo Province and the results are processed using smart PLS.3.0. Research findings show that the implementation of accrual – based accounting, information technology has positive and significant influence on regional government financial statement quality and that is moderated with human resource competence, and organizational culture.

Keywords: *financial statement; accrual based*

Abstrak

Kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dimoderasi kompetensi sumber daya manusia dan budaya organisasi pada satuan kerja perangkat daerah (SKPD) provinsi Gorontalo. penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan SKPD Provinsi Gorontalo sebagai Objek Penelitian. Sampling Penelitian menggunakan *Purposive Sampling* kemudian data penelitian dikumpulkan melalui metode survey dengan membagikan kuesioner langsung kepada karyawan divisi akuntansi pada 32 SKPD Provinsi Gorontalo dan hasilnya diolah menggunakan Smart PLS 3.0. Temuan penelitian menunjukkan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual, teknologi informasi memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dimoderasi kompetensi SDM dan Budaya Organisasi.

Kata Kunci: laporan keuangan; basis akrual

1. PENDAHULUAN

Dewasa ini pelaksanaan otonomi ternyata memberikan dampak yang luas terhadap pelayanan pemerintah kepada masyarakat (publik). organisasi sektor publik di Indonesia mengalami perkembangan yang luar biasa beberapa waktu terakhir ini. perkembangan ini juga dialami oleh pemerintah (baik pusat maupun daerah), sebagai salah satu bentuk organisasi publik. Kondisi ini akan semakin menguatkan tuntutan akuntabilitas atas organisasi pemerintah. sebagai salah satu bentuk akuntabilitas, terutama akuntabilitas finansial, pemerintah daerah bertanggung jawab untuk mempublikasikan laporan keuangan kepada para pemangku kepentingan.

Informasi dalam bentuk laporan keuangan yang dipublikasikan oleh pemerintah daerah, akan sangat diperlukan sebagai dasar untuk pengambilan keputusan berbagai pihak (Setyowati et al., 2016). Oleh karena itu, informasi tersebut harus bermanfaat bagi para pemakai atau dengan kata lain, bahwa informasi harus mempunyai nilai. Informasi akan bermanfaat apabila memenuhi karakteristik kualitatif (*qualitative characteristics*). Kriteria dan unsur-unsur pembentuk kualitas informasi yang menjadikan informasi dalam laporan keuangan pemerintah mempunyai nilai atau manfaat, telah disebutkan dalam peraturan pemerintah (PP) nomor 71 Tahun 2010 tentang standar akuntansi pemerintahan bagian Kerangka Konseptual akuntansi pemerintahan, terdiri dari: 1) relevan, 2) andal, 3) dapat dibandingkan dan 4) dapat dipahami.

Tuntutan masyarakat semakin meningkat atas pemerintahan yang baik. kinerja satuan kerja perangkat daerah (SKPD) harus ditingkatkan agar menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. laporan keuangan adalah suatu cerminan untuk dapat mengetahui apakah suatu pemerintahan telah berjalan dengan baik, sehingga pemerintah diharuskan untuk dapat menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. dimana laporan keuangan yang dihasilkan telah memenuhi karakteristik kualitatif laporan keuangan yang terdiri dari relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami (Herawati, 2014).

Pada Pemerintah Provinsi Gorontalo dengan berlakunya sistem akuntansi pemerintah daerah dan Permendagri tentang standar akuntansi pemerintah berbasis akrual sebagaimana disajikan dalam lampiran I SAP berbasis akrual berlaku efektif Sejak 1 Januari 2015. Sedangkan SAP berbasis Kas Menuju Akrual sebagaimana terdapat pada lampiran II berlaku sampai dengan 31 Desember 2014, dan berdasarkan kondisi yang terjadi di lapangan pemerintah provinsi Gorontalo belum menerapkan full akrual. Bahkan tahun 2013 pada provinsi Gorontalo sesuai hasil pemeriksaan BPK laporan keuangannya memperoleh opini wajar tanpa pengecualian (WTP) kedua sejak tahun 2007, ini berarti untuk laporan keuangan provinsi Gorontalo cukup baik, meskipun sejak 2009 – 2012 mengalami penurunan oleh karena itu penulis tertarik untuk meneliti lebih jauh masalah kualitas laporan keuangan yang ada pada pemerintah provinsi Gorontalo dilihat dari aspek implementasi akuntansi berbasis akrual, teknologi informasi, sumber daya dan tentunya budaya.

**Tabel 1. Opini Atas Hasil Pemeriksaan BPK
Untuk Setiap Daerah di Wilayah Provinsi Gorontalo**

No	Entitas Pemerintah Daerah	Opini Tahun						
		2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
1.	Provinsi Gorontalo	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP	WTP
2.	Kab.Boalemo	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP	WTP
3.	Kab. Bone Bolango	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP	WTP
4.	Kab.Gorontalo	WTP	WTP	WDP	WTP	WTP	WTP	WTP
5.	Kab. Gorontalo Utara	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP
6.	Kab. Pohuwato	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP	WTP
7.	Kota Gorontalo	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP

Sumber : Pemerintah Provinsi Gorontalo, 2020.

Penelitian ini merupakan pengembangan model dari penelitian (Agustiawan & Rasmini, 2016) yang meneliti tentang Pengaruh Sistem Berbasis Akruar, teknologi informasi, dan sistem pengendalian intern pemerintah pada kualitas laporan keuangan dengan kompetensi SDM Sebagai moderasi dengan hasil penelitian ketiga variabel independent berpengaruh positif pada kualitas laporan keuangan dan variabel kompetensi sumber daya manusia mampu memoderasi pengaruh sistem berbasis akruar, pemanfaatan teknologi informasi, dan system pengendalian intern pemerintah pada kualitas laporan keuangan.

Berdasarkan penelitian terdahulu, pentingnya implementasi akuntansi berbasis akruar, pemanfaatan teknologi informasi, kompetensi sumber daya manusia dan budaya organisasi untuk bisa menghasilkan laporan keuangan pemerintah daerah yang berkualitas. dari beberapa penelitian terdahulu belum pernah menjadikan variabel budaya organisasi sebagai variabel moderasi, variabel tersebut bisa memperkuat variabel independent lainnya yaitu implementasi akuntansi berbasis akruar dan pemanfaatan teknologi informasi yang merupakan kesatuan yang perlu diteliti di sektor pemerintahan terutama di satuan kerja perangkat daerah (SKPD) pemerintah Provinsi Gorontalo.

Teori Keagenan (Agency Theory)

Teori keagenan dapat di definisikan sebagai suatu hubungan yang terdapat pada suatu kontrak dimana satu orang atau lebih (principal) memerintah orang lain (agen) untuk melakukan suatu jasa atas nama prinsipal dan member wewenang kepada agen untuk membuat keputusan yang terbaik bagi principal (Wahyuni, 2018). Prinsip utama teori ini berupa hubungan kerja antara pihak yang memberi wewenang (principal) dengan pihak yang menerima wewenang (agency) dalam bentuk kontrak kerja sama yang disebut *nexus of contract*. agen merupakan pihak yang dikontrak oleh principal untuk bekerja demi kepentingan principal. untuk itu principal memberikan sebagian kekuasaannya kepada agen untuk membuat keputusan demi kepentingan terbaik bagi principal. pelaksanaan otonomi daerah merupakan pelimpahan wewenang dari pemerintah kepada kepala daerah menunjukkan adanya hubungan keagenan (Syarifudin, 2014).

Pemanfaatan Teknologi Informasi

Menurut (Pritandhari, 2020) teknologi adalah suatu jaringan komputer yang terdiri atas berbagai komponen pemrosesan informasi yang menggunakan berbagai jenis hardware, software, manajemen data, dan teknologi jaringan informasi, dan menurut (Ishak, 2019) teknologi informasi meliputi teknologi komputer (*computing technology*) dan teknologi komunikasi (*communication technology*) yang digunakan untuk memproses dan menyebarkan informasi baik itu yang bersifat finansial atau non finansial sehingga dapat dikatakan bahwa teknologi informasi adalah segala cara atau alat yang terintegrasi yang digunakan untuk menjaring data, mengolah dan mengirimkan atau menyajikan secara elektronik menjadi informasi dalam berbagai format yang bermanfaat bagi pemakainya.

(Rahmawati et al., 2018) menambahkan teknologi informasi selain teknologi komputer untuk pemrosesan dan penyimpanan informasi, juga berfungsi sebagai teknologi komunikasi untuk penyebaran informasi keseluruhan aktivitas organisasi pemerintah akan terlaksana, apabila dilakukan secara integral dengan pengendalian sesuai peraturan yang berlaku. dengan sumber daya manusia yang berkualitas, ditambah pemanfaatan teknologi informasi yang tepat diharapkan dapat membantu dan memperlancar proses keterandalan pelaporan keuangan daerah, sehingga dapat menghasilkan laporan keuangan yang baik dan berkualitas. apabila informasi keuangan tersebut tidak disajikan secara andal dan tepat waktu, akan menyebabkan informasi kehilangan nilai di dalam mempengaruhi kualitas keputusan.

Dalam Penjelasan Peraturan Pemerintah No. 56 Tahun 2005 tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah disebutkan bahwa untuk menindak lanjuti terselenggaranya proses pembangunan yang sejalan dengan prinsip tata kelola pemerintahan yang baik (*Good Governance*), Pemerintah dan Pemerintah Daerah berkewajiban untuk mengembangkan dan memanfaatkan kemajuan teknologi informasi untuk meningkatkan kemampuan mengelola keuangan daerah, dan menyalurkan Informasi Keuangan Daerah kepada pelayanan publik.

Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Laporan keuangan adalah catatan informasi suatu entitas pada suatu periode akuntansi yang dapat digunakan untuk menggambarkan kinerja entitas tersebut. laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan. laporan keuangan dapat dikatakan sebagai data, juga dapat dikatakan sebagai informasi. Data dapat berubah menjadi informasi jika diubah kedalam konteks yang memberikan makna (Agustiawan & Rasmini, 2016)

Mardiasmo 2009 dalam (Ramdhani, 2018) menjelaskan fenomena yang dapat diamati dalam perkembangan sektor publik dewasa ini adalah semakin menguatnya tuntutan pelaksanaan akuntabilitas publik oleh organisasi sektor publik (seperti: pemerintah pusat dan daerah, unit-unit kerja pemerintah, departemen dan lembaga lembaga negara). tuntutan akuntabilitas sektor publik terkait dengan perlunya dilakukan transparansi dan pemberian informasi kepada publik dalam rangka pemenuhan hak-hak publik.

Berdasarkan peraturan pemerintah (PP) nomor 58 Tahun 2005 tentang pengelolaan keuangan daerah, pemerintah daerah adalah penyelenggara pemerintahan daerah menurut asas otonomi dan tugas pembantuan dengan prinsip otonomi seluas-luasnya dalam sistem dan prinsip Negara Kesatuan

Republik Indonesia (NKRI) sebagaimana dimaksud dalam Undang-undang dasar 1945. Pemerintah daerah adalah Gubernur, Bupati atau Walikota, dan perangkat daerah sebagai unsur penyelenggara pemerintahan daerah. Hubungan wewenang antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah Provinsi, Kabupaten, dan Kota atau antara Provinsi dan Kabupaten dan Kota, diatur undang-undang dengan memperhatikan kekhususan dan keragaman daerah. hubungan keuangan, pelayanan umum, pemanfaatan sumber daya alam dan sumber daya lainnya antara pemerintah pusat dan pemerintahan daerah diatur dan dilaksanakan secara adil dan selaras berdasarkan Undang-Undang.

Kualitas penting informasi yang ditampung dalam laporan keuangan adalah kemudahannya untuk segera dapat dipahami oleh pemakai. untuk maksud ini, pemakai diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai tentang aktivitas ekonomi dan bisnis, akuntansi, serta kemauan untuk mempelajari informasi dengan ketekunan yang wajar. namun demikian, informasi kompleks yang seharusnya dimasukkan dalam laporan keuangan tidak dapat dikeluarkan hanya atas pertimbangan bahwa informasi tersebut terlalu sulit untuk dipahami oleh pemakai tertentu

Nurillah (2014) menambahkan tujuan umum laporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, arus kas, dan kinerja keuangan suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya. Secara spesifik, tujuan pelaporan keuangan pemerintah adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan.

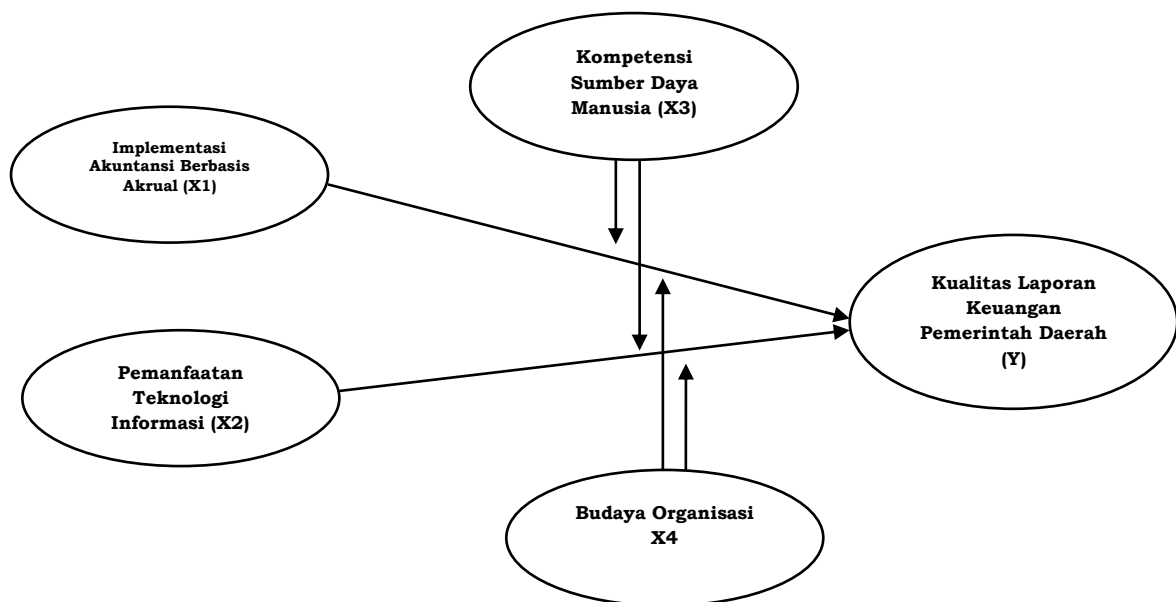
Kompetensi Sumber Daya Manusia

Kompetensi menurut Spencer (1993) dalam (Akhmad Syarifudin, 2014) "*an underlying characteristic's of an individual which is causally related to criterion-referenced effective and or superior performance in a job or situation*". Penulis menerjemahkan, "suatu karakteristik yang mendasari kepribadian seseorang yang menyebabkan saling berkaitan dengan kriteria-keperilakuan efektif dan atau kinerja yang unggul dalam pekerjaan atau situasi tertentu. Kompetensi sebagai kemampuan seseorang untuk menghasilkan pada tingkat yang memuaskan di tempat kerja, termasuk diantaranya kemampuan seseorang untuk mentransfer dan mengaplikasikan keterampilan dan pengetahuan tersebut dalam situasi yang baru dan meningkatkan manfaat yang disepakati (Yusrawati, 2015)

Sumber daya manusia adalah kemampuan seseorang atau individu, suatu organisasi (kelembagaan), atau suatu sistem untuk melaksanakan fungsi-fungsi atau kewenangannya untuk mencapai tujuannya secara efektif dan efisien dan kapasitasnya harus dilihat sebagai kemampuan untuk mencapai kinerja, untuk menghasilkan keluaran-keluaran (output) dan hasil-hasil (outcomes) (Setiawati, 2014). Dalam suatu organisasi terutama organisasi pemerintahan terkait upaya mencapai tujuan yang telah ditetapkan, tidak bisa terlepas dari adanya unsur sumber daya manusia sebagai penggerak jalannya organisasi. Sumber daya manusia menjadi penentu berjalan tidaknya suatu, selain ketersediaan sarana maupun prasarannya. Organisasi membutuhkan sumber daya manusia yang berkualitas untuk dapat mencapai tujuan yang sudah ditentukan. Agar terdapat manusia-manusia yang berkualitas atau manusia yang berdaya guna dan berhasil guna perlu adanya manajemen sumber daya manusia (MSDM).

Dengan adanya otonomi daerah, penyelenggaraan pemerintahan dilimpahkan kepada pemerintah daerah masing-masing. Implikasinya adalah

pemerintah daerah harus memberikan penekanan pada peningkatan kualitas sumber daya manusia yaitu pegawai negeri sipil daerah (PNSD). Pemerintah daerah sangat membutuhkan PNSD yang profesional dengan wawasan yang luas, memiliki kompetensi di bidangnya dan memiliki jiwa berkompetisi yang sportif. PNSD yang profesional akan mampu menyelesaikan tugas dan pekerjaannya secara tuntas. Dengan kompetensi yang dimilikinya, PNSD dapat melaksanakan tugas pokok dan fungsinya secara optimal. PNSD yang berkualitas dan kompeten dalam bidang akuntansi (keuangan) menjadi penyangga utama untuk dapat tersusunnya laporan keuangan yang berkualitas. Hal ini berarti kualitas PNSD di bidang akuntansi (keuangan) merupakan faktor yang berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan yang disusun pemerintah daerah (Adhi dan Yohanes, 2013). Berdasarkan kajian teori dan kajian fenomena sebelumnya, maka dapat digambarkan kerangka pemikiran seperti gambar 1.



Gambar 1. Kerangka Pemikiran

Hipotesis:

- H₁. Implementasi akuntansi berbasis akrual berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
- H₂. Pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah
- H₃. Kompetensi sumber daya manusia dapat memperkuat hubungan implementasi akuntansi berbasis akrual dengan kualitas laporan keuangan pemerintah Daerah.
- H₄. Kompetensi sumber daya manusia dapat memperkuat hubungan pemanfaatan teknologi informasi dengan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
- H₅. Budaya organisasi dapat memperkuat hubungan implementasi akuntansi berbasis akrual dengan kualitas Laporan keuangan pemerintah daerah

H₆. Budaya organisasi dapat memperkuat hubungan pemanfaatan teknologi informasi dengan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah

2. METODE PENELITIAN

Riset ini dilakukan di satuan kerja perangkat daerah (SKPD) provinsi Gorontalo dengan pendekatan penelitian kuantitatif, berupa nilai atau skor atas jawaban yang diberikan oleh responden terhadap pertanyaan – pertanyaan yang ada dalam kuesioner dan data yang digunakan dalam penelitian ini yaitu data primer. data ini langsung diperoleh dari penelitian lapangan melalui pengamatan langsung pada obyek yang akan diteliti melalui teknik pengumpulan data berupa kuesioner. Populasi pada penelitian ini adalah seluruh pegawai pada satuan kerja Perangkat daerah Provinsi Gorontalo, dengan teknik pengambilan sampel menggunakan *purposive sampling* yakni aparatur pemerintah yang bekerja pada SKPD di wilayah Provinsi Gorontalo terutama kepala SKPD dan aparatur pemerintah bidang akuntansi maksimal 2 orang setiap SKPD jadi total sampel 64 orang dari 32 SKPD.

Tabel 2. Operasionalisasi Variabel

Variabel	Indikator	Skala
Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Y) (Peraturan Pemerintah nomor 71 tahun 2010)	1. Relevan 2. Andal 3. Dapat Dibandingkan 4. Dapat Dipahami	Ordinal
Implementasi Akuntansi Berbasis Akrua (XI) (Kusuma, 2013)	1. Komitmen 2. Sumber Daya Manusia 3. Infrastruktur 5. Sistem informasi	Ordinal
Pemanfaatan Teknologi Informasi (X2) (Thomson et al. (1991) dalam (K. K. P. I. G. A. E. Damayanthi, 2017)	1. Faktor sosial, 2. Affect, 3. Faktor Kompleksitas, 4. Faktor Kesesuaian tugas, 5. Konsekuensi jangka panjang, 6. Faktor Kondisi Yang Memfasilitasi	Ordinal
Kompetensi Sumber Daya (X3) (Yusrawati, 2015)	1. Pengetahuan (Knowledge) 2. Keterampilan (Skill) 3. Sikap (Attitude)	Ordinal
Budaya Organisasi (X4) (Arianty, 2014)	1. Keterlibatan 2. Konsistensi 3. Adaptabilitas 4. Misi	Ordinal

Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif, adapun metode pengumpulan data dalam penelitian ini adalah dengan cara membagikan kuisisioner kepada responden dan menjelaskan maksud dari setiap butir pernyataan yang ada di kuisisioner agar lebih akurat dalam memberikan jawaban. Adapun populasi dalam penelitian ini adalah aparatur pemerintah yang bekerja pada SKPD di wilayah Provinsi Gorontalo terutama kepala SKPD dan aparatur pemerintah bidang akuntansi maksimal 2 orang setiap SKPD jadi total sampel

64 orang dari 32 SKPD dengan pertimbangan bahwa bidang akuntansi yang sangat memahami dengan jelas tentang kualitas laporan keuangan.

Metode analisis utama dalam penelitian ini dilakukan dengan *Structural Equation Model* (SEM). Pengujian dilakukan dengan bantuan program *Smart PLS* 3.0.

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

3.1 Hasil Penelitian

Deskripsi data pada penelitian ini dikelompokkan menjadi 5 bagian yaitu implementasi akuntansi berbasis akrual, pemanfaatan teknologi informasi, kompetensi sumber daya, kompetensi sumber daya, dan kualitas laporan keuangan.

Tabel 3. Outer Loading

	Implementasi Akuntansi Berbasis Akrual	Pemanfaatan Teknologi Informasi	Kompetensi Sumber Daya	Budaya Organisasi	Kualitas Laporan Keuangan	Ave
IABA1	0.977					
IABA2	0.991					0.901
IABA3	0.966					
IABA4	0.986					
PTI1		0.956				
PTI2		0.962				
PTI3		0.976				
PTI4		0.973				0.961
PTI5		0.962				
PTI6		0.920				
KSD1			0.916			
KSD2			0.979			0.905
KSD3			0.959			
BO1				0.961		
BO2				0.944		
BO3				0.927		0.958
BO4				0.966		
KLK1					0.987	
KLK2					0.988	
KLK3					0.969	0.918
KLK4					0.971	

Sumber: Olahan data PLS, 2020.

Berdasarkan Tabel 3 menunjukkan hasil estimasi perhitungan uji *outer loading* dengan menggunakan PLS untuk indikator variabel implementasi akuntansi berbasis, Indikator variabel Pemanfaatan Teknologi Informasi, indikator variabel Budaya Organisasi, dan indikator indikator Variable Kualitas Laporan keuangan memiliki *loading* faktor > 0,70 yang berarti bahwa semua indikator konstruk adalah *valid*.

Tabel 4. Composite Reliability

	Composite Reliability	Cronbach Alpha
Implementasi Akuntansi Berbasis Akruwal	0.973	0.963
Pemanfaatan Teknologi Informasi	0.990	0.987
Kompetensi Sumber Daya	0.966	0.947
Budaya Organisasi	0.989	0.985
Kualitas Laporan Keuangan	0.985	0.982

Sumber: Olahan data PLS, 2020.

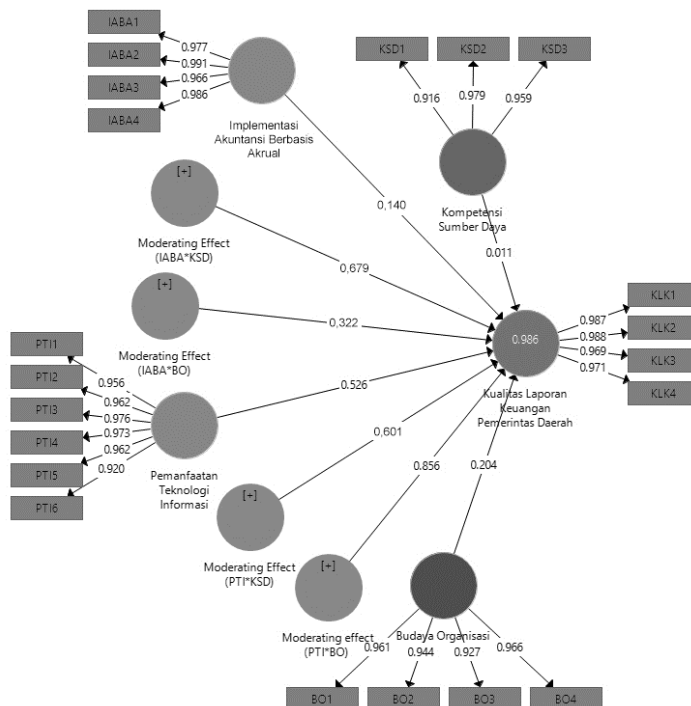
Tabel 4 menunjukkan bahwa hasil *composite reability* maupun *cronbach alpha* menunjukkan nilai yang memuaskan yaitu nilai masing-masing variabel diatas nilai minimum 0,70. Hal ini menunjukkan bahwa semua variabel dikatakan reliabel.

Tabel 5. R Square

	R Square	Ket
Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	0.986	

Sumber: Olahan data PLS, 2020.

Nilai *R-Square* untuk variabel Kualitas Laporan Keuangan sebesar 0,986 yang berarti bahwa termasuk dalam kategori sangat kuat. Nilai *R-square* Kualitas Laporan Keuangan sebesar 0,986 atau 98,6% ini menunjukkan bahwa variabel Kualitas Laporan Keuangan dapat dijelaskan oleh variabel implementasi Akuntansi Berbasis Akruwal, Pemanfaatan Teknologi Informasi, variabel moderasi Kompetensi Sumber Daya dan Budaya Organisasi sebesar 98,6% sedangkan sisanya 1,4% dapat dijelaskan dengan variabel lain yang tidak terdapat pada penelitian ini.



Gambar 2. Uji Full Model SEM Menggunakan smart PLS

Berdasarkan hasil pengujian menggunakan *smart* PLS sebagaimana di tunjukan pada Gambar 2, dapat diketahui bahwa tidak terdapat nilai *loading factor* dibawah 0.50, sehingga tidak harus dilakukan *drop* data untuk menghapus indikator yang bernilai *loading* dibawah 0.50 agar memperoleh model yang baik. Gambar diatas dapat diketahui bahwa dari indikator ke variabel nilai yang paling kuat adalah indikator kedua yaitu kompetensi sumber daya dari variabel implementasi akuntansi berbasis akrual sebesar 0,991 atau 99,1%, indikator paling lemah yaitu indikator pertama yaitu pengetahuan dari variabel moderasi kompetensi sumber daya manusia dengan nilai 0,916 atau 91,6% dan variabel yang paling kuat mempengaruhi kualitas laporan keuangan adalah variabel pemanfaatan teknologi informasi yaitu sebesar 0,526 atau 52,6% serta variabel moderating kompetensi sumber daya manusia sebagai variabel paling lemah mempengaruhi kualitas laporan keuangan dengan nilai sebesar 0,011 atau 1,1%.

Tabel 6. Structural Model

Variabel	Original Sample	Sample Mean	Standard Error	T Statistics	P Values
Akuntansi Berbasis Akrual → Kualitas Laporan Keuangan	0.140	0.141	0.058	2.396	0.017
Informasi Kualitas → Laporan Keuangan	0.526	0.497	0.132	3.996	0.000
Moderating Effect (IABA*BO) → Kualitas Laporan Keuangan	0.322	0.318	0.132	2.437	0.015
Moderating Effect (IABA*KSD) → Kualitas Laporan Keuangan	0.679	0.678	0.127	5.331	0.000
Moderating Effect (PTI*KSD) → Kualitas Laporan Keuangan	0.601	0.593	0.105	5.741	0.000
Moderating effect (PTI*BO) → Kualitas Laporan Keuangan	0.856	0.799	0.220	3.898	0.000

Sumber: Olahan data PLS, 2020.

Variabel Implementasi Akuntansi Berbasis Akrual memiliki tingkat signifikan sebesar 0,017 yaitu lebih kecil dari 0,05. Nilai koefisien parameternya sebesar 0,140 bertanda positif. Hal ini berarti nilai variabel Y akan mengalami kenaikan sebesar 0,140 jika nilai variabel X_1 mengalami kenaikan satu satuan dan variabel independen lainnya bernilai tetap. Koefisien bertanda positif menunjukkan adanya hubungan yang searah antara variabel Implementasi Akuntansi Berbasis Akrual (X_1) dengan variabel Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Y).

Variabel Pemanfaatan Teknologi Informasi memiliki tingkat signifikan sebesar 0,000 yaitu lebih kecil dari 0,05. Nilai koefisien parameternya sebesar 0,526 bertanda positif. Hal ini berarti nilai variabel Y akan mengalami kenaikan sebesar 0,526 jika nilai variabel (X_2) mengalami kenaikan satu satuan dan variabel independen lainnya bernilai tetap. Koefisien bertanda positif menunjukkan adanya hubungan yang searah antara variabel Pemanfaatan Teknologi Informasi (X_2) dengan variabel Kualitas Laporan Keuangan (Y)

Hipotesis ketiga menyatakan terdapat positif dan signifikan antara Implementasi Akuntansi Berbasis Akrual terhadap Kualitas Laporan Keuangan dengan di moderasi Kompetensi Sumber Daya. variabel Implementasi Akuntansi

Berbasis Akruaal memiliki tingkat signifikan sebesar 0,000 yaitu lebih kecil dari 0,05. Nilai koefisien parameternya sebesar 0,679 bertanda positif, Koefisien bertanda positif menunjukkan adanya hubungan yang searah antara variabel Implementasi Akuntansi Berbasis Akruaal (X1) dengan variabel Kualitas Laporan Keuangan (Y) dengan dimoderasi variable Kompetensi Sumber Daya (M1).

Hipotesis keempat menyatakan terdapat positif dan signifikan antara Pemanfaatan Teknologi Informasi terhadap Kualitas Laporan Keuangan dengan di moderasi Kompetensi Sumber Daya. Variabel Pemanfaatan Teknologi Informasi memiliki tingkat signifikan sebesar 0,000 yaitu lebih kecil dari 0,05. Nilai koefisien parameternya sebesar 0,601 bertanda positif. Hal ini berarti H_4 diterima sehingga dapat dikatakan bahwa Pemanfaatan Teknologi Informasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan dengan dimoderasi Kompetensi Sumber Daya.

Hipotesis kelima menyatakan terdapat positif dan signifikan antara Implementasi Akuntansi Berbasis Akruaal terhadap Kualitas Laporan Keuangan dengan di moderasi Budaya Organisasi. Variabel Implementasi Akuntansi Berbasis Akruaal memiliki tingkat signifikan sebesar 0,015 yaitu lebih kecil dari 0,05. Nilai koefisien parameternya sebesar 0,322 bertanda positif. Hal ini berarti H_5 diterima sehingga dapat dikatakan bahwa Implementasi Akuntansi Berbasis Akruaal berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan dengan dimoderasi Budaya Organisasi

Hipotesis keenam menyatakan terdapat positif dan signifikan antara Pemanfaatan Teknologi Informasi terhadap Kualitas Laporan Keuangan dengan di moderasi Budaya Organisasi. Variabel Pemanfaatan Teknologi Informasi dengan dimoderasi budaya organisasi memiliki tingkat signifikan sebesar 0,000 yaitu lebih kecil dari 0,05. Nilai koefisien parameternya sebesar 0,856 bertanda positif. Hal ini berarti H_6 diterima sehingga dapat dikatakan bahwa Pemanfaatan Teknologi Informasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan dengan dimoderasi Budaya Organisasi

3.2 Pembahasan

Hasil penelitian menunjukkan bahwa Implementasi Akuntansi Berbasis Akruaal berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah ini menjelaskan bahwa semakin baik SKPD dalam mengimplementasikan akuntansi berbasis akruaal, maka kualitas laporan keuangan pemerintah daerah akan semakin meningkat. Dalam teori keagenan atau *agency theory* untuk meningkatkan laporan keuangan pemerintah yang bertindak sebagai agen mempunyai kewajiban menyajikan informasi yang bermanfaat bagi pengguna informasi keuangan yaitu prinsipal. aspek yang paling dominan dalam implementasi akuntansi berbasis akruaal pada penelitian ini adalah aspek sumber daya manusia, pada SKPD Provinsi Gorontalo sesuai tingkat pendidikan dan masa kerja pegawai sudah sebagian besar mempunyai masa kerja yang cukup lama yaitu kurang lebih 10 tahun dan tingkat pendidikan yang baik artinya sudah cukup memadai dalam mendukung implementasi akuntansi berbasis akruaal. hal ini mendukung teori Kusuma (2013) dimana strategi implementasi standar akuntansi pemerintah nomor 71 tahun 2010 diukur dengan komitmen, sumber daya manusia, infrastruktur, sistem informasi. Semakin baik strategi yang diterapkan maka kualitas laporan keuangan pemerintah daerah akan semakin meningkat. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Sudiarianti dkk, (2015) dimana implementasi standar akuntansi pemerintah No

71 Tahun 2010 berpengaruh positif pada kualitas laporan keuangan yang dihasilkan.

Sama halnya dengan pemanfaatan teknologi informasi memberikan pengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan. Semakin baik SKPD dalam memanfaatkan teknologi informasi, maka Kualitas Laporan Keuangannya akan semakin meningkat. Teknologi informasi dapat diartikan sebagai suatu teknologi yang digunakan untuk mengolah data, termasuk memproses, mendapatkan, menyusun, menyimpan, memanipulasi data dalam berbagai cara untuk menghasilkan informasi yang berkualitas, yaitu informasi yang relevan, akurat dan tepat waktu, yang digunakan untuk keperluan pribadi, bisnis, dan pemerintahan dan merupakan informasi yang strategis untuk pengambilan keputusan (Nurillah, 2014). Oleh sebab itu, kualitas laporan keuangan pemerintah daerah akan dipengaruhi oleh pemanfaatan teknologi informasi. Dalam penelitian ini indikator yang paling dominan mempengaruhi adalah faktor kompleksitas. Ini berarti pada SKPD provinsi Gorontalo pemanfaatan teknologi informasi dalam pelaksanaan tugas sudah sesuai yang diharapkan. Hal ini sesuai teori Pemanfaatan teknologi informasi menurut Thomson *et al* (1991) dalam (P. Damayanthi & Juliarsa, 2016) manfaat yang diharapkan oleh pengguna sistem informasi dalam melaksanakan tugasnya atau perilaku dalam menggunakan teknologi pada saat melakukan pekerjaan yaitu pemanfaatan teknologi informasi yang tepat dan didukung oleh keahlian personal yang mengoperasikannya dapat meningkatkan kinerja perusahaan maupun kinerja individu yang bersangkutan. Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Roshanti dkk, (2014) dan Yudianta (2011) menyatakan pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Sementara Implementasi Akuntansi Berbasis AkruaI berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah daerah dengan dimoderasi Kompetensi Sumber Daya Manusia. Semakin baik SKPD dalam mengimplementasikan akuntansi berbasis akruaI yang diperkuat dengan kompetensi sumber daya manusia yang profesional, maka Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah daerah akan semakin meningkat. Terjadinya perubahan perundang-undangan maupun peraturan-peraturan yang berkaitan dengan pengelolaan keuangan pemerintah daerah bukan hanya berdampak terhadap basis akuntansi yang digunakan maupun struktur APBD, akan tetapi juga berdampak terhadap teknis operasional penatausahaan keuangan pemerintah daerah. perubahan itu sudah sampai pada teknik akuntansinya yang meliputi perubahan dalam pendekatan sistem akuntansi dan prosedur pencatatan, dokumen dan formulir yang digunakan, fungsi-fungsi otorisasi, laporan serta pengawasan. Oleh karena itu, dibutuhkan sumber daya manusia yang memiliki latar belakang pendidikan akuntansi yang memadai, (Setiawati dan Sari, 2014). Hal ini didukung oleh aspek yang paling dominan pada penelitian ini terkait variabel kompetensi sumber daya manusia sebagai moderasi adalah aspek keterampilan (*skill*) artinya pada SKPD provinsi Gorontalo pegawai yang terkait dalam implementasi akuntansi berbasis akruaI ini sudah memiliki keterampilan yang cukup baik, dilihat dari tingkat pendidikan dan masa kerja yang ada. Penelitian ini didukung oleh penelitian Agustawan dan Rasmini (2016) menjelaskan bahwa kompetensi SDM mampu memoderasi sistem berbasis akruaI terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Pemanfaatan Teknologi Informasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah daerah dengan dimoderasi Kompetensi Sumber Daya Manusia. Semakin baik SKPD dalam memanfaatkan teknologi informasi yang diperkuat dengan kompetensi sumber daya manusia yang profesional, maka Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah daerah akan semakin meningkat. Kompetensi sumber daya manusia adalah kemampuan seseorang atau individu, suatu organisasi (kelembagaan), atau suatu sistem untuk melaksanakan fungsi-fungsi atau kewenangannya untuk mencapai tujuannya secara efektif dan efisien (Hullah dkk. 2012). kapasitasnya harus dilihat sebagai kemampuan untuk mencapai kinerja, untuk menghasilkan keluaran - keluaran (*output*) dan hasil-hasil (*outcomes*). kompetensi dapat dilihat dari latar belakang pendidikan, pelatihan-pelatihan dan dari ketrampilan yang dinyatakan dalam pelaksanaan tugas. Kompetensi merupakan suatu karakteristik dari seseorang yang memiliki keterampilan (*skill*), pengetahuan (*knowledge*) dan kemampuan (*ability*) untuk melaksanakan suatu pekerjaan (Hevesi, 2005) dalam (Setiawati dan Sari, 2014). Hal ini diperkuat oleh aspek yang paling dominan pada penelitian ini terkait variabel kompetensi sumber daya manusia sebagai moderasi adalah aspek keterampilan (*skill*) artinya pada SKPD provinsi Gorontalo pegawai yang terkait sudah memiliki keterampilan yang cukup baik, dilihat dari tingkat pendidikan dan masa kerja yang ada. Hasil penelitian didukung oleh penelitian Agustiawan dan Rasmini (2016) menjelaskan bahwa kompetensi SDM mampu memoderasi pemanfaatan teknologi informasi terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Implementasi Akuntansi Berbasis AkruaI berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah daerah dengan dimoderasi Budaya Organisasi. Semakin baik SKPD dalam mengimplementasikan akuntansi berbasis akruaI yang diperkuat dengan Budaya Organisasi yang baik, maka Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah daerah akan semakin baik. Teori implementasi kebijakan Edward (1980) dalam (Yusrawati, 2015) Menyatakan bahwa salah satu faktor penting dalam implementasi kebijakan adalah disposisi. disposisi adalah sikap implementor dalam bentuk penerimaan atau penolakan untuk melaksanakan kebijakan. penerimaan dan kemauan untuk mengimplementasikan akuntansi berbasis akruaI ada di tangan kementerian atau lembaga selaku agen pelaksana. salah satu cara yang dapat dilakukan adalah dengan memperkuat budaya organisasi. hampir tidak ada keraguan bahwa suatu budaya sangat mempengaruhi sikap anggota organisasi. Pada penelitian ini indikator yang paling mempengaruhi budaya organisasi sebagai variabel moderasi implementasi akuntansi berbasis akruaI terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah adalah aspek Misi, Artinya pada SKPD provinsi Gorontalo misi masyarakat dalam mengimplementasikan akuntansi berbasis akruaI yang sesuai UU No 71 Tahun 2010 sudah sangat baik sehingga bisa mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. penelitian ini didukung oleh penelitian dari Najati dkk, (2016) budaya organisasi berpengaruh terhadap implementasi akuntansi berbasis akruaI dan Implementasi akuntansi berbasis akruaI mempunyai implikasi terhadap kualitas LKKL.

Pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah daerah dengan dimoderasi Budaya Organisasi. Semakin baik SKPD dalam memanfaatkan teknologi informasi yang diperkuat dengan budaya organisasi yang baik, maka Kualitas Laporan

Kuangan Pemerintah daerah akan semakin meningkat Budaya organisasi merupakan Nilai – Nilai yang mempengaruhi cara pegawai berperilaku baik dalam melakukan pekerjaan maupun dalam menerima / menolak suatu perubahan dalam organisasi. Adapun hal yang diperhatikan dalam menerapkan budaya organisasi adalah pemahaman tentang budaya, aplikasi nyata dari budaya dalam organisasi, dan dampak budaya terhadap perubahan dalam organisasi. Yunus (2013) berpendapat suatu organisasi yang mampu menjaga dan melestarikan nilai – nilai budaya dapat berkembang dengan baik dan mampu meminimalisir penyakit – penyakit masyarakat. di era globalisasi sekarang ini seluruh aspek kehidupan yang serba terbuka dengan adanya teknologi yang sangat berkembang tanpa terkendali dan kurangnya filterisasi serta kondisi masyarakat yang belum siap mengakibatkan masyarakat terbawa arus kebebasan yang lebih berorientasi pada individualism dan materialism serta melupakan budaya yang ada. Pada penelitian ini aspek paling dominan dalam mempengaruhi budaya organisasi sebagai variabel moderasi pemanfaatan teknologi informasi terhadap kualitas laporan keuangan adalah aspek misi, artinya misi pemerintah dalam memanfaatkan teknologi informasi sudah berjalan dengan baik dilihat dari segi keberhasilan pemerintah dalam mewujudkan laporan keuangan yang berkualitas. Hal ini didukung oleh penelitian Najati dkk, (2016) dimana budaya organisasi mempunyai implikasi terhadap kualitas LKKL melalui pengembangan aplikasi system akuntansi instansi berbasis Akrua (SAIBA). Penelitian ini juga memperkuat penelitian dari Agung dan Bagus (2016) penerapan sistem informasi akuntansi berpengaruh positif pada kinerja individual, budaya organisasi memperkuat pengaruh penerapan sistem informasi akuntansi pada kinerja individual

4. PENUTUP

Berdasarkan hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa implementasi akuntansi berbasis akrual berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, sama halnya dengan Pemanfaatan Teknologi Informasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah daerah, sementara implementasi akuntansi berbasis akrual berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan dimoderasi kompetensi sumber daya manusia. Semakin baik satuan kerja perangkat daerah (SKPD) dalam mengimplementasikan akuntansi berbasis akrual yang diperkuat dengan kompetensi sumber daya manusia yang profesional, maka kualitas laporan keuangan pemerintah daerah akan semakin meningkat. Pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan dimoderasi kompetensi sumber daya manusia. Semakin baik satuan kerja perangkat daerah (SKPD) dalam memanfaatkan teknologi informasi yang diperkuat dengan kompetensi sumber daya manusia yang profesional, maka kualitas laporan keuangan pemerintah daerah akan semakin meningkat. Implementasi akuntansi berbasis akrual berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan dimoderasi budaya organisasi. Semakin baik satuan kerja perangkat daerah (SKPD) dalam mengimplementasikan akuntansi berbasis akrual yang diperkuat dengan budaya organisasi yang baik, maka kualitas laporan keuangan pemerintah daerah akan semakin meningkat. Dan yang terakhir pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh positif dan signifikan

terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan dimoderasi budaya organisasi. Semakin baik satuan kerja perangkat daerah (SKPD) dalam memanfaatkan teknologi informasi yang diperkuat dengan budaya organisasi yang baik, maka kualitas laporan keuangan pemerintah daerah akan semakin meningkat.

Pada penelitian ini variabel paling kecil mendominasi adalah kedua variabel moderasi kompetensi sumber daya manusia dan budaya organisasi untuk peneliti selanjutnya diharapkan menggunakan penelitian kualitatif dengan teknik wawancara agar kedua variabel diatas bisa dikembangkan lagi. Selanjutnya Sampel dalam penelitian ini sedikit dan hanya terbatas pada pegawai yang bekerja pada satuan kerja perangkat daerah (SKPD) wilayah Provinsi Gorontalo. Disarankan Penelitian selanjutnya dapat menambah serta memperluas wilayah dan jumlah sampel.

5. DAFTAR PUSTAKA

- Agustiawan, N. T., & Rasmini, N. K. (2016). Pengaruh Sistem Berbasis Akruar, TI, dan SPIP pada Kualitas Laporan Keuangan dengan Kompetensi SDM Sebagai Moderasi. *E-Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Universitas Udayana*, 10(5), 3475–3500.
- Akhmad Syarifudin. (2014). Pengaruh Kompetensi SDM dan Peran Audit Intern terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dengan Variabel Intervening Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (studi empiris pada Pemkab Kebumen) Akhmad Syarifudin. *Jurnal Fokus Bisnis, Volume 14, No 02, Desember 2014*, 14(25), 26–44.
- Arianty, N. (2014). Pengaruh Budaya Organisasi Terhadap Kinerja Pegawai. *Jurnal Manajemen & Bisnis*, 14(02), 144–150.
- Damayanthi, K. K. P. I. G. A. E. (2017). Pengaruh Pemanfaatan Teknologi, Partisipasi Pemakai, Manajemen Puncak Dan Kemampuan Pemakai Terhadap Efektivitas Sistem Informasi Akuntansi. *E-Jurnal Akuntansi*, 19(3), 2234–2261.
- Damayanthi, P., & Juliarsa, G. (2016). Pengaruh Idealisme, Relativisme, Pengetahuan, Gender Dan Umur Pada Perilaku Tidak Etis Akuntan. *E-Jurnal Akuntansi*, 15(1), 1–16.
- Herawati, T. (2014). Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan. *STAR -Study & Accounting Research*, XI(1), 49. <https://doi.org/10.32897/jsikap.v2i1.64>
- Ishak, P. (2019). Penerapan SIMDA Dan Pengaruhnya Terhadap Kepuasan Pengguna Jasa Informasi Akuntansi. *Al-Buhuts*, 15(1), 55–67. <https://doi.org/10.30603/ab.v15i1.957>
- Pritandhari, F. A. W. M. (2020). Pemanfaatan teknologi informasi dalam pembelajaran era revolusi industri 4.0 12. *Seminar Nasioanal Penelitian Dan Pengabdian Universitas Muhammadiyah Metro*, 2(1), 109–117.
- Rahmawati, A., Mustika, I. W., & Eka, L. H. (2018). Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah, Pemanfaatan Teknologi Informasi, Dan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan SKPD Kota Tangerang Selatan. *Jurnal Ekonomi, Bisnis, Dan Akuntansi (JEBA)*, 20(2), 8–17. <http://jp.feb.unsoed.ac.id/index.php/jeba/article/view/1097>
- Ramdhani, D. (2018). Peran Keutamaan Organisasi Dan Akuntabilitas Publik Dalam Memengaruhi Kinerja Sektor Publik Di Organisasi Perangkat Daerah

- Propinsi Banten. *Jurnal Riset Akuntansi Terpadu*, 11(2).
<https://doi.org/10.35448/jrat.v11i2.4261>
- Setiawati, E. & S. P. S. (2014). Kualitas Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah Ditinjau dari Sumber Daya Manusia, Pengendalian Intern, Pemanfaatan Teknologi Informasi dan Pemahaman Akuntansi. *Syariah Paper Accounting FEB-UMS*, 401–444.
- Setyowati, L., Isthika, W., Pratiwi, R. D., & Nuswantoro, U. D. (2016). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Laporan. *Journal of Bussines and Economic*, 20(2), 179–191.
- Wahyuni, A. S. (2018). Kritik Teori Keagenan Dalam Artikel Akuntansi: Konteks Ke Indonesiaan. *Jurnal Akuntansi Dan Teknologi Informasi*2, 12(2).
- Yusrawati, D. A. (2015). Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia Dan Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah. *Jurnal Ekonomi, Manajemen Dan Akutansi*, 24(Juni 2015), 65–82.