

Peran Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi Pengaruh Sistem Pengendalian Internal dan Kompetensi Sumber Daya Manusia terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Atika Sari, Jacobus Widiatmoko

Universitas Stikubank Semarang

Correspondence: atikasari@mhs.unisbank.ac.id

ABSTRAK

Penelitian ini bermaksud untuk menguji dan menganalisis pengaruh sistem pengendalian internal dan kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan dimoderasi oleh komitmen organisasi. Penelitian ini termasuk penelitian kuantitatif dengan jenis data primer yang diperoleh dari penyebaran kuesioner survei. Populasi dari penelitian ini yaitu Aparatur Sipil Negara (ASN) pada 25 Perangkat Daerah Kabupaten Temanggung. Sampel ditentukan dengan metode *purposive sampling* yang kemudian menghasilkan jumlah sampel sebanyak 110 responden. Pengujian hipotesis dilakukan dengan metode uji selisih nilai mutlak yang diolah dengan menggunakan program *software* IBM SPSS 26. Penelitian ini menghasilkan kesimpulan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Sedangkan kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif tidak signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Kemudian hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa komitmen organisasi tidak mampu memoderasi pengaruh sistem pengendalian internal maupun kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Kata kunci: komitmen organisasi; kompetensi sumber daya manusia; kualitas laporan keuangan pemerintah daerah; sistem pengendalian internal

ABSTRACT

The research intends to test and analyze the influence of internal control systems and human resource competence on the quality of local government financial statements moderated by organizational commitments. This research includes quantitative research with primary data obtained from the distribution of survey questionnaires. The population of this research was the State Civil Apparatus (ASN) in 25 Regional Apparatus of Temanggung Regency. The sample was determined by the purposive sampling method which then resulted in a total sample of 110 respondents. Hypotheses testing is carried out by the absolute value difference test method which is processed using the IBM SPSS 26 software program. The results concluded that the internal control system had a significant positive effect on the quality of local government financial statements. Meanwhile, the competence of human resources has an insignificant positive effect on the quality of local government financial statements. Then the results of this study also show that organizational commitment is not able to moderate the influence of the internal control system and the competence of human resources on the quality of local government financial statements.

Keywords : *organizational commitment; human resource competence; quality of local government financial reports; internal control system*

PENDAHULUAN

Akuntabilitas publik menjadi fenomena yang sudah selayaknya untuk dikaji lebih dalam seiring dengan meningkatnya tuntutan dari masyarakat atas pencapaian tata kelola pemerintahan yang baik (*good government governance*) yang sampai saat ini masih diupayakan realisasinya oleh pemerintah guna mewujudkan pembangunan negara yang optimal. Penyajian laporan keuangan pemerintah merupakan salah satu bentuk upaya konkrit yang dilaksanakan oleh pemerintah sebagai wujud pertanggungjawabannya kepada publik. Sudah menjadi keharusan bagi pemerintah untuk menyajikan laporan keuangan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) yang berlaku serta memuat informasi yang berkualitas sehingga dapat dijadikan sebagai landasan dalam proses pengambilan keputusan guna menetapkan kebijakan operasional pemerintah yang efektif dan efisien.

Sebagaimana tercantum dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010, laporan keuangan yang berkualitas memuat setidaknya empat karakteristik kualitatif yaitu relevan, andal, dapat

dibandingkan, dan dapat dipahami. Disamping itu, penilaian atas kualitas laporan keuangan pemerintah juga dapat ditinjau dari opini yang dikeluarkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) setiap tahunnya. Selaku lembaga yang berwenang dalam memeriksa laporan keuangan, BPK berhak untuk memberikan opini berupa: Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), Wajar Dengan Pengecualian (WDP), Tidak Wajar (TW) atau Tidak Menyatakan Pendapat (TMP). Penilaian kewajaran penyajian laporan keuangan ditentukan dengan mempertimbangkan tingkat kesesuaian laporan keuangan yang disajikan dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), tingkat kecukupan pengungkapan, tingkat kepatuhan penyajian laporan keuangan terhadap peraturan perundang-undangan serta penerapan efektivitas pengendalian internal.

Pada Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) 1 tahun 2022, BPK memberikan opini terhadap 541 LKPD tahun anggaran 2021 yang meliputi opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) sebanyak 500 LKPD, Wajar Dengan Pengecualian (WDP) sebanyak 38 LKPD, dan Tidak Menyatakan Pendapat (TMP) sebanyak 3 LKPD. Selain memberikan opini, BPK juga mengungkapkan adanya 11.910 permasalahan yang terdiri atas 5.366 mengenai kelemahan sistem pengendalian internal dan sebanyak 6.544 permasalahan terkait dengan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berdampak pada kerugian finansial negara sebesar Rp. 2,35 Triliun (www.bpk.go.id). Ditinjau dari data tersebut, mayoritas LKPD telah berhasil meraih opini WTP, namun disamping itu masih banyak permasalahan yang terungkap dalam penyajian laporan keuangan, salah satunya pada Pemerintah Kabupaten Temanggung.

Berdasarkan hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK RI Perwakilan Provinsi Jawa Tengah, laporan keuangan yang disajikan oleh Pemerintah Kabupaten Temanggung telah berhasil mempertahankan perolehan opini WTP selama satu dekade terakhir yaitu dari tahun anggaran 2012 hingga 2021. Walaupun LKPD Kabupaten Temanggung telah konsisten mendapatkan opini WTP, namun hingga tahun 2021 masih ditemukan adanya beberapa permasalahan. Misalnya pada tahun anggaran 2020, BPK mengungkapkan adanya piutang PBB-P2 yang belum valid, kekurangan volume pelaksanaan paket pekerjaan pada dua Perangkat Daerah, serta hasil inventarisasi aset tetap yang belum sesuai. Sedangkan pada tahun anggaran 2021, BPK mengungkapkan adanya permasalahan terkait dengan pengelolaan aset tetap yang belum tertib dan masih adanya kekurangan volume serta ketidaksesuaian spesifikasi teknis atas paket pekerjaan (<https://ppid.temanggungkab.go.id>). Meskipun permasalahan tersebut tidak mempengaruhi perolehan opini, namun temuan ini mengindikasikan bahwa pengelolaan keuangan pada pemerintah daerah Kabupaten Temanggung belum sepenuhnya optimal.

Efektivitas serta efisiensi penerapan sistem pengendalian sangat penting dilaksanakan guna mendorong pencapaian tujuan suatu entitas, salah satunya dalam penyusunan laporan keuangan yang berkualitas. Proses akuntansi memerlukan penerapan sistem pengendalian internal yang efektif guna menghasilkan laporan keuangan yang handal (Widaryani, 2020). Selain sistem pengendalian internal, kompetensi sumber daya manusia juga diperlukan guna menghasilkan laporan keuangan berkualitas. Sumber daya manusia menjadi tonggak dan penentu arah tujuan suatu organisasi. Perbedaan kemampuan yang dimiliki setiap individu sesuai dengan lingkup dan bidangnya akan berpengaruh terhadap kinerja dan kontribusinya dalam proses penyusunan suatu laporan keuangan (Satriawan & Dewi, 2020). Berdasarkan hasil penelitian Sihite & Holiawati (2017), Agung (2018), Ramadhani dkk (2019), Rohmah dkk (2020), Aziyah & Yanto (2022) dan Rahmawati dkk (2022) menyatakan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Namun berbeda dengan hasil penelitian Sumaryati dkk (2020), Hasanah & Siregar (2021), Hamruna dkk (2022) yang menyatakan bahwa sistem pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil penelitian mengenai kompetensi sumber daya manusia yang dilakukan Pradono (2015), Andrianto & Rahmawati (2018), Saraswati & Budiasih (2019), Badjuri dkk (2020), Satriawan & Dewi (2020), Rahmawati dkk (2022) menyatakan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Namun hasil penelitian tersebut tidak sejalan dengan penelitian Putri dkk (2017), Alminanda & Marfuah (2018), AgustiningTyas dkk (2020), Maydiyanti & Putri (2020), dan Hasanah & Siregar (2021) yang menyatakan bahwa kompetensi sumber daya manusia tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Inkonsistensi penelitian terdahulu, penelitian ini bermaksud untuk menguji peran komitmen organisasi sebagai variabel pemoderasi. Komitmen organisasi berpotensi mampu menjadi variabel pemoderasi, dengan alasan apabila seorang individu memiliki komitmen organisasi yang tinggi, maka kontribusi yang akan diberikan untuk mencapai tujuan organisasi juga akan semakin tinggi. Pernyataan tersebut didukung oleh penelitian Sanjaya dkk (2017), Alminanda & Marfuah (2018), Fathia dkk (2020) dan Satriawan & Dewi (2020) yang telah membuktikan bahwa komitmen organisasi mampu memoderasi pengaruh sistem pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Disamping itu, penelitian yang dilakukan Septarini & Papilaya (2016), Andelina & Hariyanto (2017) dan Sutisman dkk (2021) juga telah membuktikan bahwa komitmen organisasi mampu memoderasi pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji dan melakukan analisis terkait dengan pengaruh sistem pengendalian internal dan kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, serta menguji peran komitmen organisasi dalam memoderasi pengaruh sistem pengendalian internal dan kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Pengembangan Hipotesis

Sistem pengendalian internal dapat didefinisikan sebagai suatu tindakan atau kegiatan yang dilaksanakan oleh pemimpin maupun pegawai dalam rangka mencapai tujuan organisasi dengan memberikan jaminan yang memadai kepada pihak yang berkepentingan (Azyiah & Yanto, 2022). Sistem pengendalian internal dapat berjalan dengan efektif dan efisien apabila pegawai lebih mengutamakan kepentingan organisasi. Hal tersebut sesuai dengan teori *stewardship* yang menyatakan bahwa target utama kebijakan manajemen diarahkan pada kepentingan organisasi, tidak hanya kepentingan individu (Donaldson & Davis, 1991). Sistem pengendalian internal yang diterapkan secara efektif dapat meminimalisir adanya risiko kecurangan maupun kesalahan dalam penyajian laporan keuangan sehingga menghasilkan output berupa laporan keuangan yang berkualitas. Didukung hasil penelitian Agung (2018), Ramadhani dkk (2019), Rohmah dkk (2020), Azyiah & Yanto (2022), Rahmawati dkk (2022) yang membuktikan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

H1: Sistem pengendalian internal berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah

Kompetensi setiap individu mencerminkan kemampuannya dalam menyelesaikan tugas dan tanggungjawabnya pada suatu organisasi. Sumber daya manusia yang kompeten dan memiliki pemahaman yang memadai akan mampu menghasilkan output yang berkualitas (Rahmawati dkk, 2022). Seperti yang dinyatakan dalam teori *stewardship* bahwa pemerintah sebagai *steward* akan bertindak dengan penuh kesadaran, tanggung jawab dan kebijaksanaan untuk mendapatkan kepercayaan publik. Dalam hal ini, pemerintah berupaya mengerahkan segala kemampuan yang dimiliki oleh sumber daya manusia yang ada untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas sehingga dapat meningkatkan kepercayaan publik. Selaras dengan hasil penelitian Andrianto & Rahmawati (2018), Saraswati & Budiasih (2019), Badjuri dkk (2020), Satriawan & Dewi (2020), Rahmawati dkk (2022) yang membuktikan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

H2: Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah

Sistem pengendalian internal dapat berjalan dengan baik apabila individu lebih mengutamakan kepentingan organisasi daripada kepentingan pribadi. Sesuai dengan teori *stewardship* yang menyatakan bahwa anggota organisasi akan cenderung mengutamakan kepentingan organisasi daripada kepentingan diri sendiri. Dalam hal ini, apabila individu memiliki komitmen yang tinggi terhadap suatu organisasi, maka sistem pengendalian internal pada organisasi tersebut akan lebih mudah dijalankan sehingga dapat meningkatkan kualitas output yang dihasilkan. Dengan adanya komitmen bersama yang terjalin diantara setiap individu pada suatu organisasi akan mendorong pelaksanaan dan penerapan sistem pengendalian internal yang efektif untuk pencapaian tujuan organisasi. Selaras dengan hasil penelitian Sanjaya dkk (2017), Alminanda & Marfuah (2018), Fathia dkk (2020) dan Satriawan & Dewi (2020) yang menyatakan bahwa komitmen organisasi mampu

memperkuat pengaruh sistem pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

H3: Komitmen organisasi mampu memoderasi pengaruh sistem pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah

Komitmen yang kuat dapat mendorong setiap pegawai dalam mengimplementasikan kompetensinya secara optimal sehingga dapat memberikan kinerja yang berkualitas. Tingginya komitmen organisasi dapat menciptakan rasa ikut memiliki (*sense of belonging*) pada diri setiap pegawai terhadap organisasi (Andelina & Hariyanto, 2017). Rasa ikut memiliki memicu pegawai untuk berusaha meningkatkan kompetensinya dalam memaksimalkan kinerja yang mereka berikan ditempat mereka bekerja. Tidak hanya sekedar keanggotaan formal, komitmen organisasi mencakup sikap loyal seseorang terhadap pencapaian tujuan organisasi (Hardiningsih dkk, 2020). Teori *stewardship* menyatakan tugas *steward* adalah melayani, bekerja sekaligus memberi jaminan terbaik untuk mencapai kepentingan prinsipal (Widaryani, 2020). Maka dengan adanya komitmen organisasi yang tinggi, pegawai pemerintah akan semakin memberikan kinerja yang maksimal dengan mengerahkan kompetensi yang dimiliki dalam menghasilkan laporan keuangan. Sependapat dengan hasil penelitian Septarini & Pabilaya (2016), Andelina & Hariyanto (2017) dan Sutisman dkk (2021) yang menyatakan bahwa komitmen organisasi mampu memperkuat pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

H4: Komitmen organisasi mampu memoderasi pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah

METODE

Penelitian ini menggunakan metode penelitian kuantitatif dengan data primer. Populasi penelitian ini yaitu Aparatur Sipil Negara (ASN) pada 25 Perangkat Daerah Kabupaten Temanggung yang terdiri dari Sekretariat Daerah, Sekretariat DPRD, Inspektorat, 17 Dinas dan 5 Badan. Teknik *sampling* yang diterapkan yaitu teknik *purposive sampling* dengan mempertimbangkan kriteria sampel yaitu Aparatur Sipil Negara yang terdiri atas Kepala Bagian/Sub Bagian Keuangan, Bendahara, maupun Staf yang terlibat dalam melaksanakan fungsi akuntansi atau tata usaha keuangan pada setiap Perangkat Daerah Kabupaten Temanggung yang sesuaikan dengan Struktur Organisasi dan Tata Kerja (SOTK) pada masing-masing Perangkat Daerah.

Tabel 1
Definisi Operasional Variabel Penelitian

No.	Variabel	Definisi	Indikator
1	Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Y)	Suatu ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam bentuk laporan informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuan dari penyajian laporan keuangan. (Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010)	1. Relevan 2. Andal 3. Dapat Dibandingkan 4. Dapat Dipahami
2	Sistem Pengendalian Internal (X1)	Segala proses terkait tindakan dan kegiatan yang dilaksanakan oleh pimpinan maupun seluruh pegawai secara terus menerus sehingga dapat memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan suatu organisasi. (Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008)	1. Lingkungan Pengendalian 2. Penilaian Risiko 3. Kegiatan Pengendalian 4. Informasi dan Komunikasi 5. Pemantauan
3	Kompetensi Sumber Daya Manusia (X2)	Kompetensi individu dalam berkontribusi secara optimal pada organisasi sebagai penguat dan penggerak berjalannya suatu organisasi untuk mencapai visi, misi serta tujuan dari organisasi. (Badjuri dkk, 2020)	1. Pengetahuan 2. Keterampilan 3. Sikap Perilaku
4	Komitmen Organisasi (Z)	Kemampuan dan kemauan yang dimiliki seseorang untuk menyelaraskan kepribadiannya dengan kepentingan organisasi dengan lebih mengutamakan misi organisasi daripada kepentingan pribadi. (Hardiningsih dkk, 2020)	1. <i>Affective Commitment</i> 2. <i>Continuance Commitment</i> 3. <i>Normative Commitment</i>

Sumber: data olahan

Teknik pengumpulan data dilakukan dengan membagikan kuesioner kepada responden yang menjadi sampel penelitian. Dari 125 kuesioner yang dibagikan dalam bentuk *hardcopy* kepada responden, kuesioner yang dapat diolah dan memenuhi kriteria sampel sebanyak 110 kuesioner. Pilihan jawaban kuesioner menggunakan skala likert dengan 5 pilihan jawaban yaitu terdiri dari: sangat setuju (SS), setuju (S), netral (N), tidak setuju (TS), dan sangat tidak setuju (STS). Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan uji selisih nilai mutlak yang diolah dengan menggunakan bantuan *software* IBM SPSS versi 26. Model persamaan pengujian dinyatakan dalam persamaan berikut:

$$KLKPD = \alpha + \beta_1 \text{SPI} + \beta_2 \text{KSDM} + \beta_3 | \text{SPI} - \text{KO} | + \beta_4 | \text{KSDM} - \text{KO} | + e$$

Keterangan : KLKPD = Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah; α = Konstanta; β = Koefisien Regresi; SPI = Sistem Pengendalian Internal; KSDM = Kompetensi Sumber Daya Manusia; KO = Komitmen Organisasi; e = Standar *error*

HASIL

Tabel 2
Hasil Statistika Deskriptif

	N	Minimum	Maksimum	Mean	Std. Deviation
SPI	110	57	105	86.57	8.125
KSDM	110	65	95	78.03	6.772
KO	110	27	50	38.07	4.246
KLKPD	110	37	55	47.71	4.454
Valid N (Listwise)	110				

Sumber: data olahan

Hasil pengujian statistika deskriptif menunjukkan bahwa semua nilai mean lebih besar dari nilai standar deviasi. Hal tersebut dapat diartikan bahwa data pada semua variabel dalam model penelitian memiliki penyebaran yang baik atau bervariasi. Uji Validitas dapat diketahui dengan melihat perbandingan nilai *Pearson Product Moment* atau r hitung dengan nilai r tabel yang dapat dilihat dari tabel derajat bebas dengan taraf signifikansi 0,05 dan nilai $df = n-2$ atau $110-2 = 108$, sehingga nilai r tabel yaitu 0,187. Berdasarkan Tabel 3, 4, 5 dan 6 hasil uji validitas, dapat diketahui bahwa semua nilai r hitung > nilai r tabel, hal ini menunjukkan bahwa semua butir pertanyaan pada seluruh variabel dalam model penelitian dapat dinyatakan valid serta layak untuk mengukur variabel penelitian. Berdasarkan Tabel 7 hasil uji reliabilitas tersebut dapat dilihat bahwa semua variabel penelitian memiliki nilai *Cronbach Alpha* > 0,70. Sehingga semua instrumen yang digunakan dalam penelitian ini dapat dikatakan reliabel serta layak untuk digunakan dalam mengukur variabel penelitian.

Tabel 3
Hasil Uji Validitas Variabel KLKPD

Item Pertanyaan	<i>Pearson Correlation</i>	r tabel	Keterangan
KLKPD 1	0.709	0.187	Valid
KLKPD 2	0.691	0.187	Valid
KLKPD 3	0.775	0.187	Valid
KLKPD 4	0.735	0.187	Valid
KLKPD 5	0.772	0.187	Valid
KLKPD 6	0.743	0.187	Valid
KLKPD 7	0.650	0.187	Valid
KLKPD 8	0.675	0.187	Valid
KLKPD 9	0.758	0.187	Valid
KLKPD 10	0.783	0.187	Valid
KLKPD 11	0.747	0.187	Valid

Sumber: data olahan

Tabel 4
Hasil Uji Validitas Variabel SPI

Item Pertanyaan	Pearson Correlation	r tabel	Keterangan
SPI 1	0.664	0.187	Valid
SPI 2	0.695	0.187	Valid
SPI 3	0.662	0.187	Valid
SPI 4	0.699	0.187	Valid
SPI 5	0.687	0.187	Valid
SPI 6	0.730	0.187	Valid
SPI 7	0.789	0.187	Valid
SPI 8	0.757	0.187	Valid
SPI 9	0.619	0.187	Valid
SPI 10	0.612	0.187	Valid
SPI 11	0.601	0.187	Valid
SPI 12	0.769	0.187	Valid
SPI 13	0.716	0.187	Valid
SPI 14	0.656	0.187	Valid
SPI 15	0.681	0.187	Valid
SPI 16	0.678	0.187	Valid
SPI 17	0.668	0.187	Valid
SPI 18	0.737	0.187	Valid
SPI 19	0.753	0.187	Valid
SPI 20	0.673	0.187	Valid
SPI 21	0.707	0.187	Valid

Sumber: data olahan

Tabel 5
Hasil Uji Validitas Variabel KSDM

Item Pertanyaan	Pearson Correlation	r tabel	Keterangan
KSDM 1	0.714	0.187	Valid
KSDM 2	0.821	0.187	Valid
KSDM 3	0.731	0.187	Valid
KSDM 4	0.597	0.187	Valid
KSDM 5	0.642	0.187	Valid
KSDM 6	0.515	0.187	Valid
KSDM 7	0.627	0.187	Valid
KSDM 8	0.735	0.187	Valid
KSDM 9	0.764	0.187	Valid
KSDM 10	0.826	0.187	Valid
KSDM 11	0.736	0.187	Valid
KSDM 12	0.731	0.187	Valid
KSDM 13	0.658	0.187	Valid
KSDM 14	0.802	0.187	Valid
KSDM 15	0.703	0.187	Valid
KSDM 16	0.689	0.187	Valid
KSDM 17	0.718	0.187	Valid
KSDM 18	0.682	0.187	Valid
KSDM 19	0.620	0.187	Valid

Sumber: data olahan

Tabel 6
Hasil Uji Validitas Variabel KO

Item Pertanyaan	Pearson Correlation	r tabel	Keterangan
KO 1	0.588	0.187	Valid
KO 2	0.655	0.187	Valid
KO 3	0.645	0.187	Valid
KO 4	0.518	0.187	Valid
KO 5	0.631	0.187	Valid
KO 6	0.687	0.187	Valid
KO 7	0.610	0.187	Valid

KO 8	0.627	0.187	Valid
KO 9	0.523	0.187	Valid
KO 10	0.712	0.187	Valid

Sumber: data olahan

Tabel 7
Hasil Uji Reliabilitas

No	Variabel	Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha yang disyaratkan	Keterangan
1	KLKPD	0.910	0.70	Reliabel
2	SPI	0.945	0.70	Reliabel
3	KSDM	0.939	0.70	Reliabel
4	KO	0.819	0.70	Reliabel

Sumber: data olahan

Tabel 8
Hasil Uji Normalitas

		Unstandardized Residual
N		110
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	0.0000000
	Std. Deviation	3.00919852
Most Extreme Differences	Absolute	0.126
	Positive	0.126
	Negative	-0.085
Test Statistic		0.126
Exact Sig. (2 tailed)		0.056

Sumber: data olahan

Berdasarkan Tabel 8 hasil tersebut, nilai *p value* (sig) sebesar $0,056 > 0,05$, sehingga dapat diambil kesimpulan bahwa data yang digunakan dalam penelitian berdistribusi normal. Tabel 9 hasil tersebut, setiap variabel memiliki nilai *tolerance* lebih dari 0,1 dan semua nilai VIF pada setiap variabel juga memiliki nilai kurang dari 10. Sehingga menurut hasil tersebut, dapat diambil kesimpulan bahwa tidak terjadi multikolinearitas antar variabel independen dalam model penelitian ini. Sedangkan Tabel 10 hasil uji heteroskedastisitas pada tabel 10, semua nilai signifikansi memiliki nilai lebih dari 0,05. Sehingga dapat diambil kesimpulan bahwa tidak terdapat gejala heteroskedastisitas dalam model penelitian.

Tabel 9
Hasil Uji Multikolinearitas

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
1 (Constant)		
SPI	0.536	1.866
KSDM	0.523	1.910
KO	0.678	1.475

Sumber: data olahan

Tabel 10
Hasil Uji Heteroskedastisitas

Model	Unstandardized Coefficients		t	Sig.
	B	Std. Error		
1 (Constant)	7.613	2.241	3.397	0.001
SPI	-0.042	0.030	-1.405	0.163
KSDM	-0.007	0.037	-0.204	0.839
KO	-0.027	0.051	-0.537	0.592

Sumber: data olahan

Tabel 11
Hasil Uji Koefisien Determinasi (R²)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	0.737	0.543	0,526	3.068

Sumber: data olahan

Tabel 11 *Adjusted R Square* memiliki nilai 0,526 atau 52,6%. Hasil ini menunjukkan bahwa 52,6% variabel dependen dapat diuraikan oleh variabel independen. Sedangkan selebihnya, yaitu sebesar 47,4% dijelaskan oleh faktor atau variabel lainnya yang tidak terdapat dalam model penelitian ini. Sedangkan Tabel 12 hasil tersebut, dapat diketahui bahwa nilai F hitung sebesar 31,183. Dengan nilai signifikansi sebesar $0,000 < 0,05$. Hasil ini menunjukkan bahwa variabel independen secara simultan atau bersama-sama berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Tabel 12
Hasil Uji F

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	1174.225	4	293.556	31.183	0.000 ^b
Residual	988.465	105	9.414		
Total	2162.691	109			

Sumber: data olahan

Tabel 13
Hasil Uji Hipotesis

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	48.073	0.513		93.800	0.000
Zscore_SPI	2.750	0.408	0.617	6.748	0.000
Zscore_KSDM	0.793	0.410	0.178	1.935	0.056
Moderating_1	-0.110	0.567	-0.015	-0.195	0.846
Moderating_2	-0.379	0.561	-0.054	-0.676	0.501

Sumber: data olahan

Sistem pengendalian internal berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah

Hasil uji hipotesis pada variabel sistem pengendalian internal diperoleh nilai koefisien beta sebesar 2,750 dengan nilai signifikan sebesar 0,000 yang lebih kecil dari 0,05 ($0,000 < 0,05$). Hasil ini dapat diartikan bahwa sistem pengendalian internal memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Sehingga hipotesis pertama atau H₁ diterima. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Sihite & Holiawati (2017), Agung (2018), Ramadhani dkk (2019), Rohmah dkk (2020), Aziyah & Yanto (2022), Rahmawati dkk (2022) yang juga membuktikan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Penerapan sistem pengendalian internal yang efektif dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan, semakin baik penerapan sistem pengendalian internal dalam suatu instansi, maka kualitas laporan keuangan yang dihasilkan juga akan semakin baik. Sistem pengendalian internal dalam suatu instansi sangat diperlukan untuk mengendalikan segala aktivitas yang dijalankan dari instansi tersebut sehingga tujuan yang diharapkan dapat dicapai sesuai rencana. Dengan menerapkan sistem pengendalian internal yang baik, anggota organisasi akan melaksanakan setiap aktivitasnya sesuai dengan prosedur yang telah ditetapkan, sehingga dapat menghasilkan output yang berkualitas. Sependapat dengan teori *stewardship* yang mengatakan bahwa target utama kebijakan manajemen lebih diarahkan untuk kepentingan organisasi, tidak hanya kepentingan individu. Secara konseptual, apabila penerapan sistem pengendalian internal dapat dicapai secara efektif dan efisien, akan mempengaruhi output berupa laporan keuangan yang berkualitas.

Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah

Hasil uji hipotesis pada variabel kompetensi sumber daya manusia diperoleh nilai koefisien beta sebesar 0,793 dengan nilai signifikan sebesar 0,056 yang lebih besar dari 0,05 ($0,056 > 0,05$). Hasil ini dapat diartikan bahwa kompetensi sumber daya manusia memiliki pengaruh positif dan tidak signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Sehingga hipotesis kedua atau H_2 ditolak. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Putri dkk (2017), Alminanda & Marfuah (2018), AgustiningTyas dkk (2020), Maydiyanti & Putri (2020), dan Hasanah & Siregar (2021) yang juga membuktikan bahwa kompetensi sumber daya manusia tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil ini menunjukkan bahwa adanya sumber daya manusia yang kompeten tidak menjamin bahwa laporan keuangan yang dihasilkan akan berkualitas. Pengetahuan, keterampilan, dan sikap perilaku belum cukup memadai dalam mendorong pencapaian tujuan organisasi dalam menghasilkan output berupa laporan keuangan yang berkualitas. Tidak sejalan dengan teori *stewardship*, pemerintah selaku *steward* akan melakukan tindakan, tanggung jawab dan kebijaksanaan guna memperoleh kredibilitas publik yaitu dengan mengerahkan segala kemampuan yang dimiliki oleh sumber daya manusia yang dimiliki untuk menghasilkan output yang berkualitas. Untuk itu, diperlukan adanya pelatihan terkait dengan penatausahaan laporan keuangan untuk meningkatkan kompetensi yang dimiliki pegawai dalam mendukung tercapainya output yang berkualitas. Pelatihan juga dapat mengasah kemampuan dan logika akuntansi individu sehingga pengalaman dalam penatausahaan laporan keuangan yang dimiliki oleh setiap individu akan semakin tinggi guna menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas.

Komitmen organisasi memoderasi pengaruh sistem pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah

Hasil uji hipotesis pada variabel sistem pengendalian internal yang dimoderasi komitmen organisasi diperoleh nilai koefisien beta sebesar -0,110 dan nilai signifikan sebesar 0,846 yang lebih besar dari 0,05 ($0,846 > 0,05$). Hasil ini dapat diartikan bahwa komitmen organisasi tidak dapat memoderasi pengaruh sistem pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Sehingga hipotesis ketiga atau H_3 ditolak. Hasil penelitian ini selaras dengan hasil penelitian Septarini & Papilaya (2016), Siwambudi dkk (2017), Andrianto & Rahmawati (2018), Putra dkk (2021) yang juga membuktikan bahwa komitmen organisasi tidak mampu menjadi moderasi pengaruh sistem pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil ini menunjukkan bahwa tinggi maupun rendahnya komitmen yang dimiliki oleh pegawai dalam organisasinya, tidak dapat memperkuat pengaruh sistem pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Tingkat komitmen yang dimiliki oleh seorang pegawai tidak menjamin mereka untuk mendukung penerapan sistem pengendalian internal. Tidak sependapat dengan teori *stewardship* bahwa individu yang bekerja dalam suatu organisasi akan cenderung mengutamakan kepentingan organisasi dari pada kepentingan diri sendiri. Sistem pengendalian internal merupakan sistem yang saling terkait dan menyatu sebagai bagian integral dalam sebuah organisasi yang dibangun dan diterapkan oleh manajemen untuk mengendalikan aktivitas dalam suatu organisasi dalam mencapai tujuan sehingga tinggi rendahnya maupun ada tidaknya komitmen organisasi pada diri seorang pegawai tidak berpengaruh terhadap penerapan sistem pengendalian internal karena sistem pengendalian internal dirancang untuk menjadi dasar atau pondasi pelaksanaan aktivitas dalam organisasi serta selalu menjadi bagian penting yang menyatu dalam kegiatan operasional suatu organisasi.

Komitmen organisasi memoderasi pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah

Hasil uji hipotesis pada variabel kompetensi sumber daya manusia yang dimoderasi variabel komitmen organisasi diperoleh nilai koefisien beta sebesar -0,379 dan nilai signifikan sebesar 0,501 yang lebih besar dari 0,05 ($0,501 > 0,05$). Hasil ini dapat diartikan bahwa komitmen organisasi tidak dapat memoderasi pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Sehingga hipotesis keempat atau H_4 ditolak. Hasil penelitian ini selaras dengan hasil penelitian Sanjaya dkk (2017), Alminanda & Marfuah (2018), Fathia dkk (2020), Satriawan &

Dewi (2020), Rahayu (2020) yang juga membuktikan bahwa komitmen organisasi tidak mampu menjadi moderasi pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil penelitian ini tidak mendukung teori *stewardship* yang menyatakan bahwa tugas dan fungsi pimpinan maupun pegawai pemerintah adalah melayani, bekerja sekaligus memberikan jaminan terbaik atas pencapaian kepentingan organisasi. Secara konseptual, dengan adanya komitmen organisasi yang tinggi anggota organisasi akan semakin memberikan kinerja yang maksimal dengan cara mengerahkan kompetensi yang dimiliki untuk mencapai tujuan organisasi. Rendahnya komitmen yang dimiliki pegawai terhadap organisasi dapat terjadi karena adanya ketidaknyamanan pegawai akibat tekanan dari atasan, fasilitas yang kurang memadai, minimnya pemberian *reward* atas prestasi yang diraih pegawai, pemberian upah yang tidak sesuai, atau karena kurangnya promosi jabatan (Satriawan & Dewi, 2020). Adanya ketidaknyamanan tersebut dapat mempengaruhi loyalitas pegawai dalam memberikan kontribusi untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan suatu organisasi. Hal ini menyebabkan pegawai tidak memaksimalkan kompetensi yang sebenarnya mereka miliki untuk menghasilkan output yang berkualitas.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan penelitian yang telah diuraikan sebelumnya, maka kesimpulannya adalah sistem pengendalian internal berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Sedangkan kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif tidak signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Kemudian, komitmen organisasi tidak mampu memoderasi pengaruh sistem pengendalian internal maupun kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah. Penelitian ini memiliki keterbatasan yaitu variabel dalam penelitian ini hanya menyumbangkan pengaruh sebesar 52,6% terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, sehingga masih terdapat faktor lain yang dapat berpengaruh. Selain itu, lingkup penelitian hanya mencakup satu Pemerintah Daerah yaitu Kabupaten Temanggung, sehingga generalisasi hasil penelitian ini kurang kuat. Dengan adanya keterbatasan tersebut, untuk penelitian selanjutnya dapat menambahkan variabel-variabel yang dapat berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah sehingga mampu memperluas faktor-faktor yang mempengaruhinya, serta dapat melakukan penelitian dengan topik yang serupa pada berbagai Pemerintah Daerah yang lain.

DAFTAR PUSTAKA

- Agung, T. M. 2018. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Karangasem. *E-Jurnal Akuntansi*, 23(2), 1253–1276.
- AgustiningTyas, V. E., Tyasari, I., & Yogivaria, D. W. 2020. Pengaruh Good Governance, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Pada OPD Kota Malang. *Jurnal Riset Mahasiswa Akuntansi*, 8(1).
- Alminanda, P., & Marfuah, M. 2018. Peran Komitmen Organisasi Dalam Memoderasi Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Sistem Pengendalian Intern Dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Analisis Bisnis Ekonomi*, 16(2), 117–132.
- Andelina, M. W., & Hariyanto, A. 2017. Pengaruh Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Dan Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Ilmu Manajemen Dan Akuntansi Terapan (JIMAT)*, 8(2), 132–153.
- Andrianto, E., & Rahmawati, D. 2018. Pengaruh Kapasitas Sumber Daya Manusia, Pemanfaatan Teknologi Informasi, dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah di Kabupaten Sleman). *Jurnal Profita: Kajian Ilmu Akuntansi*, 6(2).
- Aziyah, W., & Yanto, H. 2022. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern dan Komitmen Organisasi terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dengan Kompetensi Sumber Daya Manusia sebagai Variabel Moderating. *Owner: Riset Dan Jurnal Akuntansi*, 6(1), 977–989.

- Badjuri, A., Jaeni, J., Sunarto, S., Permata, P., & Yuditayani, Y. 2020. *Determinan Terhadap Kualitas Pelaporan Keuangan Daerah*.
- Dalia, Y., Wahyu Setiyowati, S., & Indiraswari, S. D. 2022. Kompetensi Sumber Daya Manusia, Tekanan Eksternal, Komitmen Organisasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan. *Jurnal AkuntANSI*, 11(1), 26–36.
- Donaldson, L., & Davis, J. H. 1991. Stewardship theory or agency theory: CEO governance and shareholder returns. *Australian Journal of Management*, 16(1), 49–64.
- Fathia, N., Tanjung, A. R., & Indrawati, N. 2020. Pengaruh Penerapan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah, Pemanfaatan Teknologi Informasi, Dan Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating (Studi Kasus Organisasi Pemerintah Daerah Pada Kabupaten Rokan Hilir). *PEKBIS*, 12(1).
- Hamruna, I., Muhammad, Z., & Thaher, R. 2022. Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah dan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi pada BPKAD Provinsi Sulawesi Tengah). *Jurnal Kolaboratif Sains*, 5(10), 739–745.
- Hardiningsih, P., Udin, U., Masdjojo, G. N., & Srimindarti, C. 2020. Does competency, commitment, and internal control influence accountability? *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(4), 223–233.
- Hasanah, S., & Siregar, T. R. 2021. Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah, Sistem Informasi Akuntansi, Sistem Pengendalian Intern, dan Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Laporan Keuangan OPD di Kabupaten Labuhanbatu. *JAKPI-Jurnal Akuntansi, Keuangan & Perpajakan Indonesia*, 9(1), 39–47.
- Maydiyanti, S., & Putri, A. M. 2020. Faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah daerah Kota Pekanbaru. *Jurnal Akuntansi Dan Ekonomika*, 10(1), 69–78.
- Pradono, F. C. (2015). Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah: Faktor yang mempengaruhi dan Implikasi Kebijakan (Studi Pada SKPD Pemerintah Provinsi Jawa Tengah). *Jurnal Bisnis Dan Ekonomi*, 22(2).
- Putra, W. E., Kusuma, I. L., & Dewi, M. W. 2021. Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Laporan Keuangan Dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderasi. *Prosiding Seminar Nasional & Call for Paper STIE AAS*, 148–161.
- Putri, M. A., Maryono, M., & Bagana, B. D. 2017. Kompetensi Sumber Daya Manusia, Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah, Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Dan Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Semarang. *Dinamika Akuntansi Keuangan Dan Perbankan*, 6(2).
- Rahayu, S. 2020. Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dan Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Laporan Keuangan dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi di Kabupaten Tanjung Jabung Barat. *Jurnal Akuntansi & Keuangan Unja*, 5(4), 268–279.
- Rahmawati, E., Sonita, S., Kholid, A. W. N., & Sofyani, H. 2022. Kompetensi Sumber Daya Manusia Dan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah: Peran Sistem Pengendalian Internal Sebagai Pemediasi. *Jurnal Reviu Akuntansi Dan Keuangan*, 12(2), 330–343.
- Ramadhani, M., Soerono, A. N., & Mulyasari, W. 2019. Pengaruh Sumber Daya Manusia, Sistem Pengendalian Intern, Teknologi Informasi, dan Pemahaman Basis Akruar Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Pada Organisasi Perangkat Daerah Provinsi Banten). *Jurnal Riset Akuntansi Terpadu*, 12(1).
- Rohmah, L., Askandar, N. S., & Sari, A. F. K. 2020. Pengaruh Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintah, Pemanfaatan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan Daerah Dan Sistem Pengendalian Internal Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kota Malang. *Jurnal Ilmiah Riset Akuntansi*, 9(05).
- Sanjaya, A., Rasuli, M., & Haryani, E. 2017. Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Intern, Sistem Akuntansi Keuangan Daerah, Dan Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan Komitmen Organisasi

- Sebagai Pemoderasi (Studi Pada SKPD Ka. *Jurnal Online Mahasiswa (JOM) Bidang Ilmu Ekonomi*, 4(1), 366–380.
- Saraswati, I. G. A. G., & Budiasih, I. G. A. N. 2019. Pengaruh Good Governance, Kompetensi SDM dan Sistem Pengendalian Intern pada Kualitas Laporan Keuangan. *E-Jurnal Akuntansi*, 27(3), 2268–2292.
- Satriawan, G. M. I., & Dewi, G. A. K. R. S. 2020. Komitmen Organisasi Memoderasi Pengaruh Pengendalian Intern, Kualitas Sumber Daya Manusia, dan Pemanfaatan Teknologi Informasi pada Kualitas Laporan Keuangan. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Humanika*, 10(2), 255–266.
- Septarini, D. F., & Papilaya, F. 2016. Interaksi komitmen organisasi terhadap faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. *Jurnal Ilmu Ekonomi & Sosial Unmus*, 7(2), 100–116.
- Sihite, R. N., & Holiawati, H. 2017. Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Internal, Kompetensi Staf Akuntansi Dan Kualitas Laporan Keuangan. *Jurnal ASET (Akuntansi Riset)*, 9(2), 81–92.
- Siwambudi, I. G. N., Yasa, G. W., & Badera, I. D. N. 2017. Komitmen Organisasi Sebagai Pemoderasi Pengaruh Kompetensi Sdm Dan Sistem Pengendalian Intern Pada Kualitas Laporan Keuangan. *E-Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Universitas Udayana*, 6(1), 385–416.
- Sumaryati, A., Praptika Novitasari, E., & Machmuddah, Z. 2020. Accounting information system, internal control system, human resource competency and quality of local government financial statements in Indonesia. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(10), 795–802.
- Sutisman, E., Ermawati, Y., Rumasukun, R., & Prasetianingrum, S. 2021. Pengaruh Penerapan SAP Berbasis Akrua, Kompetensi Sumber Daya Manusia, Dan Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Moderasi Pada Pemerintah Kabupaten Jayapura. *The Journal of Business and Management Research*, 4(1).
- Widaryani, H. U. 2020. Analysis of Factors Affecting the Quality of Local Government Financial Statements. *Accounting Analysis Journal*, 9(1), 53–59.