

PENGARUH STRUKTUR KEPEMILIKAN INSTITUSIONAL, STRUKTUR MODAL DAN KINERJA KEUANGAN TERHADAP *EARNING MANAGEMENT* YANG DIMODERASI OLEH *PRUDENCE*

Feni Fitriani¹⁾, Vinola Herawati²⁾

^{1,2)}Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Trisakti
ffitriani27@gmail.com
vinola.herawati@trisakti.ac.id

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan bukti empiris tentang pengaruh struktur kepemilikan institusional, struktur modal dan kinerja keuangan terhadap *earning management* yang dimoderasi oleh *prudence*. Sampel dalam penelitian ini adalah perusahaan pertambangan dan perusahaan industri dasar dan kimia yang terdaftar di BEI pada tahun 2016 -2018. Metode pengambilan sampel dilakukan dengan metode purposive sampling method. Ada 33 perusahaan yang dijadikan sampel dalam penelitian ini. Metode pengolahan data dilakukan dengan analisa regresi linear berganda dengan menggunakan SPSS 26. Penelitian ini menemukan bahwa tidak ada hubungan yang signifikan antara struktur kepemilikan institusional dengan *earning management*, ada hubungan yang signifikan antara struktur modal dengan *earning management*, tidak ada hubungan yang signifikan antara kinerja keuangan yang diproksikan dengan profitabilitas dengan *earning management* dan juga ada hubungan yang signifikan anatara *prudence* dengan *earning management*. Kualitas audit dijadikan sebagai variabel kontrol dalam penelitian ini.

Kata kunci: *earning management, struktur kepemilikan institusional, leverage, profitabilitas dan prudence*

I PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Hasil akhir dari proses akuntansi adalah penyajian laporan keuangan. Laba yang ada dalam laporan keuangan dapat dijadikan dasar dalam menilai kinerja manajemen. Jika laba suatu entitas tinggi maka dapat disimpulkan bahwa manajemen berhasil dalam mengelola aset perusahaan dan begitu pula sebaliknya. Namun, laba yang tercantum dalam laporan keuangan tersebut terkadang direkayasa oleh manajemen dengan alasan untuk pemenuhan kepentingan pribadinya.

Untuk mengurangi praktek manajemen laba dalam suatu entitas maka perusahaan melibatkan pihak institusi dalam kepemilikan perusahaan. Semakin besar porsi kepemilikan institusional maka semakin ketat pengawasannya, sehingga dapat menurunkan praktek manajemen laba dan akan meningkatkan kinerja perusahaan.

Penelitian dari Chung, Firth, dan Kim (2005) menjelaskan bahwa dengan adanya *debt covenant* dari penggunaan utang sebagai sumber dana, performa dari manajer lebih terkontrol karena tuntutan yang tinggi untuk terhindar dari pelanggaran *debt covenant*.

Shirzad, Mohammadi, dan Haghighi tahun 2015 berpendapat bahwa profitabilitas berpengaruh negatif terhadap manajemen laba. Setyawan dan Harnovinsah (2015)

meneliti tentang Pengaruh beban pajak tangguhan, profitabilitas dan perencanaan pajak terhadap manajemen laba memberikan hasil bahwa profitabilitas perusahaan manufaktur pada sektor otomotif dan komponen yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2010 – 2014 berpengaruh positif terhadap manajemen laba.

Sebagai kebaruan dalam penelitian ini, penulis mencoba menguji pengaruh *prudence* terhadap manajemen laba, dimana *prudence* berperan sebagai variabel moderasi. Ruwanti, 2016 menyatakan bahwa konservatisme akuntansi berpengaruh terhadap manajemen laba. Semakin konservatif pelaporan keuangan maka semakin kecil para manajer untuk menyalahgunakan informasi keuangan sehingga rendah kemungkinan manajer untuk melakukan manipulasi laba

Penulis juga menambahkan kualitas audit sebagai variabel kontrol dalam penelitian ini.

II. STUDI PUSTAKA

2.1 *Agency Theory*

Teori agensi menjelaskan hubungan kontraktual antara investor selaku *principals* dan manajer selaku *agents*. Pihak *agents* diberikan kepercayaan oleh *principals* untuk mengelola perusahaan yang dimilikinya dan *agents* berhak dalam mengambil keputusan dan menentukan arah perusahaan (Jensen dan Smith, 1984). Tapi, dalam pelaksanaannya terkadang manajer selaku *agents* bertindak untuk kepentingannya sendiri dan mengganggu hubungan kontraktual yang telah terjalin. Hal inilah yang mendorong terjadinya konflik kepentingan antara agent dan principle.

2.2.1 Manajemen Laba

Menurut Muetia (2004), Manajemen laba (*Earning management*) adalah usaha pihak manajer yang disengaja untuk memanipulasi laporan keuangan dalam batasan yang dibolehkan oleh prinsip akuntansi dengan tujuan memberikan informasi yang menyesatkan para pengguna laporan keuangan untuk kepentingan pihak manajer.

2.2.2 Struktur Kepemilikan Institusional

Menurut Bernandhi (2013), kepemilikan institusional adalah kepemilikan saham suatu perusahaan oleh institusi atau lembaga seperti perusahaan asuransi, bank, perusahaan investasi dan kepemilikan institusi

2.2.3 Struktur Modal

Menurut Fabozzi dan Peterson (2000), struktur modal adalah kombinasi dari hutang dan ekuitas yang digunakan untuk membiayai proyek perusahaan. Struktur modal suatu perusahaan adalah campuran hutang, ekuitas yang dihasilkan secara internal, dan ekuitas baru.

2.2.4 Kinerja Keuangan

Dalam penelitian ini kinerja keuangan diproksikan oleh profitabilitas. Menurut Sawir (2009) Profitabilitas adalah hasil akhir bersih dari berbagai kebijakan dan keputusan manajemen. Rasio ini memberikan gambaran tentang tingkat efektivitas pengelolaan perusahaan. Profitabilitas sering digunakan untuk mengukur efisiensi penggunaan modal dalam suatu perusahaan dengan membandingkan antara laba dan modal yang digunakan dalam operasi.

2.2.5 *Prudence*

FASB No. 2 (*Financial Accounting Statement Board*) menyatakan bahwa konservatisme sebagai reaksi yang hati-hati (*prudent reaction*) dalam menghadapi ketidakpastian yang melekat pada perusahaan untuk mencoba memastikan bahwa ketidakpastian dan risiko dalam lingkungan bisnis yang sudah cukup dipertimbangkan.

2.2.6 Pengembangan Hipotesa Penelitian

- a. Struktur Kepemilikan Institusional dan Manajemen Laba
Cornett et al.,(2006) menyimpulkan bahwa tindakan pengawasan perusahaan oleh pihak investor institusional dapat mendorong manajer untuk lebih memfokuskan perhatiannya terhadap kinerja perusahaan sehingga akan mengurangi perilaku oportunistik dan mengurangi tindakan manajemen laba. Semakin tinggi kepemilikan oleh institusi maka akan semakin kecil peluang manajemen untuk melakukan praktik manajemen laba. Oleh karena itu, hipotesis yang dirumuskan dalam penelitian ini adalah:
H1 : Struktur kepemilikan institusional berpengaruh negatif terhadap earning management
- b. Struktur Modal dan Manajemen Laba
Toor dan Abbas (2010) menemukan hubungan positif antara leverage dan manipulasi pendapatan di sektor tekstil Pakistan. Mohd dan Ahmed (2005) menyelidiki bahwa hutang berhubungan negatif dengan manajemen laba. Maka hipotesa dalam penelitian ini adalah:
H2 : Struktur modal berpengaruh positif terhadap manajemen laba
- c. Kinerja Keuangan dan Earning Management
Penelitian yang dilakukan oleh (Shirzad, Mohammadi, dan Haghighi, 2015) berpendapat bahwa profitabilitas berpengaruh negatif terhadap manajemen laba. Semakin baik tingkat keuntungan suatu perusahaan maka akan semakin kecil kemungkinan manajemen untuk melakukan praktek manajemen laba. Setyawan dan Harnovinsah (2015) meneliti tentang Pengaruh beban pajak tangguhan, profitabilitas dan perencanaan pajak terhadap manajemen laba memberikan hasil bahwa profitabilitas perusahaan manufaktur pada sektor otomotif dan komponen yang terdaftar
d. Bursa Efek Indonesia pada tahun 2010 – 2014 berpengaruh positif terhadap manajemen laba. Sehingga hipotesa dalam penelitian ini adalah :
H3: Kinerja Keuangan berpengaruh negatif terhadap praktik manajemen laba
- e. Prudence dan Earning Management
Penelitian yang dilakukan oleh (Ruwanti, 2016) menunjukkan bahwa konservatisme akuntansi berpengaruh terhadap manajemen laba. Semakin konservatif pelaporan keuangan maka semakin kecil para manajer untuk menyalahgunakan informasi keuangan sehingga rendah kemungkinan manajer untuk melakukan manipulasi laba. Gao (2013) yang menyatakan bahwa konservatisme berfungsi sebagai alat untuk melawan pengaruh oportunistik manajerial, Maka hipotesa dalam penelitian ini adalah:
H4 : *Prudence* berpengaruh negatif terhadap Manajemen Laba
- f. Kepemilikan Institusional, *Prudence* Dan Manajemen Laba

(Ruwanti, 2016) dan (Soraya & Harto, 2014) yang menyatakan bahwa konservatisme akuntansi berpengaruh terhadap manajemen laba. Penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Ongki & Pangestu, 2017) yang menyatakan bahwa konservatisme tidak berpengaruh terhadap manajemen laba. Karena masih adanya ketidak konsistenan tersebut maka hipotesanya berbunyi :

H5 : *Prudence* memperkuat hubungan negatif antara struktur kepemilikan institusional dengan manajemen laba.

- g. Struktur Modal, *Prudence* dan Manajemen Laba
Obeidat, M. I. S. (2016) menyatakan bahwa struktur modal berpengaruh positif signifikan terhadap manajemen laba, Kurangnya pengawasan dapat menyebabkan leverage yang tinggi, dan dapat meningkatkan tindakan opportunistik seperti praktik manajemen laba. Sedangkan Mohd dan Ahmed (2005) menyelidiki bahwa hutang berhubungan negative dengan manajemen laba. Prinsip *prudence* diharapkan dapat menurunkan praktek manajemen laba karena dengan prinsip ini manajemen akan sangat berhati-hati dalam mengambil keputusan tentang hutang karena semakin tinggi hutang perusahaan maka akan semakin tinggi biaya bunga yang harus dibayar oleh perusahaan dan ini akan menurunkan laba perusahaan. Maka hipotesa dalam penelitian ini adalah :

H6 : *Prudence* memperkuat hubungan positif antara struktur modal dengan manajemen laba.

- h. Kinerja Keuangan, *Prudence* dan Manajemen Laba
Penelitian yang dilakukan oleh (Shirzad, Mohammadi, dan Haghighi, 2015) menyatakan bahwa profitabilitas berpengaruh negatif terhadap manajemen laba. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Setyawan dan Harnovinsah (2015) menyatakan bahwa ada pengaruh yang positif antara profitabilitas dan manajemen laba pada perusahaan manufaktur sektor otomotif dan komponen pada tahun 2010 -2014. Dengan adanya prinsip *prudence* maka manajemen akan sangat berhati-hati dalam mengelola perusahaan sehingga perusahaan dapat menghasilkan profit yang sebesar-besarnya tanpa perlu melakukan praktek manajemen laba, sehingga laba yang disajikan benar-benar diperoleh oleh perusahaan. Sehingga hipotesa penelitian ini adalah :

H7 : *Prudence* memperlemah hubungan antara kinerja keuangan dengan manajemen laba.

III METODE PENELITIAN

3.1 Sampel Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan data sekunder yang diambil dari catatan BEI. Data yang digunakan adalah laporan keuangan perusahaan dari tahun 2016 – 2018 (laporan rugi laba, neraca dan laporan arus kas). Unit analisis dari penelitian ini adalah perusahaan pertambangan dan perusahaan industri dasar dan kimia yang terdaftar di BEI. Data diolah dengan menggunakan SPSS 26. Metode pengambilan sampel yaitu purposive sampling method. Penelitian ini menggunakan analisis regresi linier berganda dengan persamaan regresi sebagai berikut:

$$ML = \beta_1SKI + \beta_2SM + \beta_3KK + \beta_4PRUD + \beta_5SKI \times PRUD + \beta_6SM \times PRUD + \beta_7KK \times PRUD + \beta_8KA + e$$

Keterangan : ML : Manajemen laba
SKI : Struktur Kepemilikan Institusional

SM	: Struktur Modal
KK	: Kinerja Keuangan
PRUD	: <i>Prudence</i>
KA	: Kualitas Audit

3.2 Variabel Penelitian dan Pengukuran

a. Variabel Dependen

Variabel Dependen dalam penelitian ini adalah manajemen laba yang diukur dengan menggunakan *Conditional Revenue Model* Stiben (2010). Berikut persamaan Stiben untuk mendapatkan nilai residual:

$$\Delta AR_{it} = \alpha + \beta_1 \Delta AR_{it} + \beta_2 \Delta AR_{it} \times SIZE_{it} + \beta_3 \Delta AR_{it} \times AGE_{it} + \beta_4 \Delta AR_{it} \times AGE_SQ_{it} + \beta_5 \Delta AR_{it} \times GRR_P_{it} + \beta_6 \Delta AR_{it} \times GRR_N_{it} + \beta_7 \Delta AR_{it} \times GRM_{it} + \beta_8 \Delta AR_{it} \times GRM_SQ_{it} + E$$

Dimana:

ΔAR	= end of fiscal year accounts receivable
R	= annual revenues
$SIZE$	= natural log of total asset at end of fiscal year
AGE	= natural log of age of firm (years)
GRR_P	= industry-median-adjusted revenue growth (_0 if negative)
GRR_N	= industry-median-adjusted revenue growth (_0 if positive)
GRM	= industry-median-adjusted gross margin at end of fiscal year
$_SQ$	= square of variabel;
E	= error

b. Variabel Independen

Struktur Kepemilikan Institusional

Merupakan persentase dari kepemilikan saham instiusi pada suatu perusahaan.

Dihitung dengan rumus:

$$\text{Kepemilikan institusional} = \frac{\text{Kepemilikan saham institusional}}{\text{Jumlah saham beredar}} \times 100$$

Struktur Modal

Struktur modal dalam penelitian ini diproksikan oleh DER yang dihitung dengan rumus:

$$DER = \frac{\text{Total debt}}{\text{Total Equity}} \times 100$$

Kinerja Keuangan

Kinerja keuangan dalam penelitian ini diproksikan oleh profitabilitas yang dihitung dengan rumus:

$$NPM = \frac{\text{Earning after tax}}{\text{Total Revenue}} \times 100$$

c. Variabel Modersi

$$\text{Prudence} = \frac{(\text{NIO} + \text{DE} - \text{CFO}) \times (-1)}{\text{TA}}$$

d. Variabel Kontrol

Kualitas audit sebagai variabel kontrol dalam penelitian ini dihitung dengan dummy dimana: 1 jika perusahaan di audit oleh KAP big 4 dan 0 jika diaudit oleh KAP non big 4

IV HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1. Hasil Uji *Goodness of Fits*

- a. Uji Koefisien Determinasi
Nilai yang digunakan adalah Adjusted R Squared karena dapat naik atau turun apabila satu variabel independen ditambahkan ke dalam model. Berdasarkan hasil model maka penelitian ini mempunyai nilai Adjusted R-Squared sebesar 0,145 yang artinya perubahan variabel Y mampu dijelaskan sebesar 14,5% oleh variabel independen. Sisanya 85,5% dipengaruhi oleh faktor lain di luar model regresi.
- b. Uji Signifikan Simultan
Dari hasil Uji F diperoleh nilai F sebesar 2,552 dengan tingkat signifikansi 0,023 atau lebih kecil dari 0,05. Sehingga hasil penelitian menunjukkan bahwa secara bersama – sama (*simultan*) struktur kepemilikan institusional, struktur modal, kinerja keuangan dan setelah dimoderasi oleh *prudence* mampu mempengaruhi variabel independennya yaitu Manajemen Laba secara signifikan.

4.2 Hasil Uji Asumsi Klasik

- a. Uji Normalitas
Hasil dari perhitungan One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test dengan nilai signifikan sebesar $0,200 \geq 0,05$ maka pola distribusi model berdistribusi normal.
- b. Uji Multikolinearitas
Hasil penelitian ini menunjukkan terjadinya multikolinearitas pada model ini, karena *prudence* memoderasi setiap variabel independen. Menurut Gujarati (2009) sepanjang ada 1 variabel yang signifikan maka masalah multikolonieritas dapat diabaikan dan penelitian bisa dilanjutkan.
- b. Uji Autokorelasi
Hasil penelitian ini tidak menunjukkan terjadinya autokorelasi pada penelitian ini karena nilai DW yang diperoleh adalah 2,021
- c. Uji Heteroskedastisitas
Hasil uji gletjer tidak menemukan adanya masalah heteroskedastisitas pada penelitian ini.

4.3 Hasil Uji Hipotesa

Tabel 1
Hasil Uji Hipotesa

Hipotesis	Variabel Independen	Prediksi	Koefisien	Sig. (1 Tailed)	Keputusan
H ₁	SKI	(-)	-0,109	0,275	H ₁ ditolak
H ₂	SM	(+)	0,335	0,048	H ₂ diterima
H ₃	KK	(-)	0,006	0,487	H ₃ ditolak
H ₄	PRUD	(-)	-1,340	0,003	H ₄ diterima
H ₅	SKI_PRUD	(+)	0,638	0,005	H ₅ ditolak
H ₆	SM_PRUD	(+)	-0,661	0,002	H ₆ diterima
H ₇	KK_PRUD	(-)	0,533	0,006	H ₇ ditolak

V KESIMPULAN

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa ada beberapa variabel yang berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba. Berikut ini disajikan uraiannya:

1. Struktur kepemilikan institusional tidak berpengaruh terhadap manajemen laba karena memiliki nilai signifikan sebesar 0,275 yang $> 0,05$ sehingga hipotesa H1 ditolak.
2. Struktur modal berpengaruh positif dan signifikan terhadap manajemen laba karena memiliki nilai signifikansi sebesar 0,048 yang kecil dari 0,05 dengan nilai koefisien sebesar 0,335 sehingga hipotesa H2 diterima.
3. Kinerja keuangan yang diproksikan oleh profitabilitas tidak berpengaruh terhadap manajemen laba karena memiliki nilai signifikansi sebesar 0,487 yang besar dari 0,05 sehingga hipotesa H3 ditolak.
4. *Prudence* sebagai variabel moderasi berpengaruh negatif dan signifikan terhadap manajemen laba karena memiliki nilai signifikansi sebesar 0,003 yang kecil dari 0,005 dengan nilai koefisien sebesar -1,340 sehingga hipotesa H4 diterima. Tapi, *prudence* hanya memoderasi hubungan antara struktur modal dengan manajemen laba dan *Prudence* tidak memoderasi hubungan antara struktur kepemilikan institusional dan kinerja keuangan dengan manajemen laba sehingga hipotesa H5 dan H7 ditolak.
4. Dari tabel uji frekuensi dapat dilihat bahwa ada 24,6% perusahaan yang di audit oleh KAP besar (big 4) dan 75,4% perusahaan di audit oleh KAP kecil (non big 4). Perusahaan yang diaudit oleh KAP big 4 diharapkan dapat menekan praktek manajemen laba karena mereka di audit oleh orang-orang yang mahir dibidangnya.

Keterbatasan dalam penelitian ini diantaranya jumlah sampel yang diteliti terbatas pada sektor pertambangan dan industri dasar dan kimia, sehingga sampel relatif sedikit. Periode penelitian terbatas dari tahun 2016 – 2018. Jika penelitian ini di olah dengan metode lain selain SPSS mungkin akan menghasilkan pengaruh yang lebih untuk masing-masing variabel.

DAFTAR PUSTAKA

- Brigham dan Huston. 2006. Dasar-Dasar Manajemen Keuangan Edisi 10. Jakarta: Salemba empat.
- Chung, R., Firth, M., & Kim, J. (2005). "Earnings Management, Surplus Free Cash Flow, and External Monitoring." *Journal of Business Research* 58(6): 766-776
- Cornett M. M, J. Marcuss, Saunders dan TehranianH. 2006. "Earnings Management, Corporate Governance, and True Financial Performance".<http://papers.ssrn.com>
- Davidson, R., J. Goodwin-Stewart, J., & Kent, P. (2005). "Internal Governance Structures and Earnings Management." *Accounting & Finance* 45(2): 241-267
- Jensen, M., & Meckling, W. (1976). Theory of the firm : Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 305-369

- Kim, B. H., Lisic, L. L., & Pevzner, M. (2011). "Debt Covenant Slack and Real Earnings Management." Working Paper. American University
- King, M. R. & Santor, E. (2008). "Family Values: Ownership Structure, Performance and Capital Structure of Canadian Firms." *Journal of Banking & Finance* 32(11): 2423-2432.
- Lara, J. M. G., Osma, B. G., dan Penalva, F. (2017). *Conditional conservatism and the limits to earnings management*. Tesis. Program Pasca Sarjana Universitas Carlos III de Madrid. Madrid.
- Latif, A. S., & Abdullah, F. (2015). The effectiveness of corporate governance in constraining earnings management in Pakistan. *The Lahore Journal of Economics*, 20 (1) 135 - 155
- Midiastuty, Pratana Puspa dan Mahfoedz, Mas'ud. 2003. "Analisis Hubungan Mekanisme Corporate Governance dan Indikasi Manajemen Laba". Simposium Nasional Akuntansi VI. IAI
- Mitra, S. 2002. The Impact of Institutional Stock Ownership on A Firm's Earnings Management Practice: An Empirical Investigation. Dissertation Louisiana State University
- Mohd, N., & Ahmed, K. (2005). Earnings management of distressed firms during debt renegotiations. *Accounting and Business Research*, 35(1), 69–86
- Munawir (2002) Analisis Laporan Keuangan. Yogyakarta: Penerbit Liberty.
- Riyanto (2001) Dasar-dasar Pembelanjaan Perusahaan. Edisi keempat. Yogyakarta:BPFE
- Romandhoni, Achmad dan Naomi, Prima. 2012."Pengaruh Struktur Kepemilikan dan Struktur Modal". Prosiding Seminar Nasional dan Callfor Paper Universitas Atma Jaya Jogjakarta:172-184
- Roodposhti, F. R., & Chashmi, S. N. (2010). The effect of board composition and ownership concentration on earnings management: Evidence from Iran. *World Academy of Science, Engineering and Technology*, 66, 165–171
- Setyawan, Harnovinsah. 2015. Pengaruh Beban Pajak Tangguhan, Profitabilitas dan Perencanaan Pajak terhadap Manajemen Laba. *Universitas Mercubuana*. Jakarta
- Stubben, Stephen R. 2010. "*Discretionary Revenues as A Measure of Earning Management*". *The Accounting Review*, Vol. 85, No. 2, pp. 695-717.
- Sugeng, Bambang. 2009. "Pengaruh Struktur Kepemilikan dan Struktur Modal terhadap Kebijakan Inisiasi Dividen di Indonesia". *Jurnal Ekonomi Bisnis*, 14 (1)
- Sumomba, Christina Ranty et al. 2010. "Pengaruh Beban Pajak Tangguhan dan Perencanaan Pajak terhadap Manajemen Laba". *Kinerja*, Vol. 16, No 2, h 103-115

- Toor, I. W., & Abbas, Z. (2010). Can high leverage control the opportunistic behavior of managers: Case Analysis of textile sector of Pakistan. *International Research Journal of Finance and Economics*, ISSN, 47, 140–2887
- Ulfah, Yana. 2012. "Pengaruh Beban Pajak Tangguhan dan Perencanaan Pajak terhadap Praktik Manajemen Laba" Prosiding Simposium Nasional Perpajakan 4.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive accounting theory*.
- Yusrianti. 2015. "Pengaruh Perencanaan Pajak terhadap Manajemen Laba pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI)". Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Gorontalo