



IMPLEMENTASI ISAK 35 PADA PELAPORAN KEUANGAN SDIT PERMATA GEMILANG

Afridayani¹, Adhitya Putri Pratiwi²,
Purwatiniingsih³, Tsaabit Qary
Ahnaf⁴, Ani Laelani⁵

¹) Magister Akuntansi, Universitas
Pamulang

²) Magister Akuntansi, Universitas
Pamulang

³) Magister Akuntansi, Universitas
Pamulang

⁴) Magister Akuntansi, Universitas
Pamulang

⁵) Magister Akuntansi, Universitas
Pamulang

*Corresponding author

Afridayani

Email : dosen02174@unpam.ac.id

Abstraksi

Saat ini banyak pihak semakin menyadari mengenai pentingnya peran akuntansi dalam pengelolaan keuangan suatu entitas, baik entitas yang berorientasi laba maupun non laba. Organisasi non laba semula diatur dalam PSAK 45, saat ini mengalami perubahan dan diatur dalam ISAK 35. Organisasi non laba yang diatur dalam ISAK 35 diantaranya adalah Masjid dan Yayasan. Tulisan ini merupakan hasil laporan atas kegiatan Pengabdian Mahasiswa Kepada Masyarakat yang dilaksanakan di SDIT Permata Gemilang, BSD, Tangerang Selatan dengan mengangkat tema mengenai Implementasi ISAK 35 Pada Pelaporan Keuangan SDIT Permata Gemilang. Kegiatan ini dihadiri oleh Ketua Yayasan, Kepala Sekolah dan Guru SDIT Permata Gemilang. Kegiatan ini dilakukan dengan pemaparan materi dan sesi tanya jawab mengenai pentingnya pencatatan keuangan dan jenis-jenis laporan keuangan yang diatur dalam ISAK 35. Melalui kegiatan ini, peserta kegiatan memahami pentingnya pencatatan administrasi keuangan di sekolah dengan mengacu pada ketentuan yang diatur dalam ISAK 35.

Kata kunci: ISAK 35, Keuangan, Non Laba, Pelaporan

Abstract

Currently, many entity are increasingly aware of the importance of the role of accounting in the financial management of an entity, both profit-oriented and non-profit entities. Non-profit organizations originally regulated in PSAK 45, are currently undergoing changes and are regulated in ISAK 35. Non-profit organizations regulated in ISAK 35 include mosques and foundations. This paper is the result of a report on Student Community Service activities carried out at SDIT Permata Gemilang, BSD, South Tangerang with the theme of ISAK 35 Implementation in Financial Reporting at SDIT Permata Gemilang. This activity was attended by the Head of the Foundation, Headmaster and Teachers of SDIT Permata Gemilang. This activity was carried out by presenting material and a question and answer session regarding the importance of financial records and the types of financial statements regulated in ISAK 35. Through this activity, activity participants understood the importance of recording financial administration in schools by referring to the provisions stipulated in ISAK 35.

Keywords: ISAK 35, Financial Statement, Nonprofit

PENDAHULUAN

Analisis Situasi dan Latar Belakang

Perkembangan organisasi pada saat ini terlihat cukup pesat, terbukti dengan dibaginya penggolongan organisasi kepada organisasi berorientasi laba dan non laba. Perbedaan yang mendasar dari dua jenis organisasi tersebut adalah terletak pada tujuannya, dimana tujuan dari organisasi dengan profit oriented adalah memaksimalkan laba guna mensejahterakan pemilik hingga pemegang saham, sedangkan organisasi non laba memiliki tujuan untuk mensejahterakan komunitas yang ada di dalam ruang lingkup organisasi non laba dan tidak berpacu pada laba. Walaupun entitas non laba tidak berorientasi pada perolehan laba usaha, namun seluruh kegiatan yang dilakukan tetap bersinggungan dengan persoalan keuangan. Entitas non laba juga memiliki karakteristik khusus terkait dengan sumber dana yang dimiliki untuk menjalankan aktivitas operasional, dimana entitas non laba memperoleh dana yang berasal dari sumbangan yang diperoleh dari para donatur yang tidak mengharapkan pembayaran Kembali atau pengembalian manfaat ekonomi yang sebanding dengan jumlah sumber daya yang diberikan (PSAK No. 45 Tentang Laporan Keuangan Entitas Nirlaba, 2015). Karakteristik tersebut yang menjadikan entitas non laba memiliki jenis transaksi, siklus operasi, pola pelaporan keuangan dan perlakuan akuntansi yang berbeda dengan entitas pada umumnya. Dalam penelitian yang dilakukan oleh (Aloysius Bagus Pradipta Irianto & Anugrah K. Pamosoaji, 2018), dinyatakan bahwa "Non-profit organizations typically manage funds from third parties, donors, volunteers, and so forth. Transparent financial statement that must be relevant to activities undertaken is a factor that distinguishes the nonprofit organization from business organizations. Usually, non-profit organizations are established in different forms compared to typical business organization. As the result of the difference of goals between them, then there exists some differences in presenting financial statements". Entitas Nonlaba terkadang tidak menyadari mengenai pentingnya penyusunan laporan keuangan yang sesuai standar yang ditetapkan, karena dianggap tidak bertujuan untuk mendapatkan laba. Sejatinya, pelaporan keuangan saat ini tidak hanya ditujukan bagi entitas bisnis yang berorientasi pada laba, namun juga mengatur mengenai tata cara penyajian laporan keuangan bagi entitas non laba. Pelaporan keuangan pada entitas non laba dimaksudkan sebagai sarana pertanggungjawaban akuntabilitas atas setiap sumber daya yang diterima.

Salah satu entitas non laba adalah Yayasan. Yayasan memiliki tujuan untuk mencapai suatu tujuan dalam bidang social, keagamaan atau kemanusiaan lainnya yang dapat membantu

masyarakat dan Yayasan. Dasar hukum Yayasan itu sendiri tertuang dalam Undang Undang Nomor 28 Tahun 2004. Yayasan yang bergerak pada bidang Pendidikan atau Yayasan sekolah dituntut untuk menggunakan dana yang dimilikinya dengan efektif dan efisien demi peningkatan pelayanan dan kualitas sekolah. Untuk itu, dibutuhkan adanya sebuah informasi keuangan yang disusun sesuai dengan standar yang berlaku umum, dalam hal ini adalah PSAK. Organisasi nonlaba diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 45 sejak tahun 1997 dan pada tahun 2019, PSAK 45 diganti dengan Interpretasi Standar Akuntansi Keuangan (ISAK) 35. Saat ini, ISAK 35 dijadikan dasar dalam penyusunan laporan keuangan entitas non laba. Pelaporan keuangan menjadi penting bagi Yayasan guna menyajikan data-data keuangan mulai dari pemasukan yang berasal dari sumbangan, wakaf, dan hibah hingga pencatatan mengenai asset yang dimilikinya. Seluruh kegiatan yang melibatkan transaksi keuangan harus dilakukan pencatatan guna transparansi pengelolaan keuangan kepada pihak-pihak yang membutuhkan informasi tersebut.

Terkait dengan penjelasan mengenai organisasi non profit, dalam aktivitas keuangannya, SDIT Permata Gemilang membutuhkan adanya pencatatan dan pelaporan untuk menjaga kepercayaan stakeholder serta mencegah agar tidak terjadi penyelewengan dana organisasi/yayasan. Untuk mencapai pengelolaan keuangan yang handal tentunya dibutuhkan sumber daya manusia yang memiliki pengetahuan, keterampilan dan pengalaman yang mumpuni. Keterbatasan pengetahuan dan pemahaman staff administrasi pada SDIT Permata Gemilang menyebabkan adanya hambatan terkait dengan penyusunan laporan keuangan Yayasan Sekolah selama ini, dimana pencatatan hanya dilakukan atas pemasukan dan pengeluaran saja, tanpa mencatat komponen-komponen lain seperti asset dan biaya penyusutannya. Kegiatan Pengabdian ini menjadi penting dalam memberikan edukasi mengenai pentingnya penerapan ISAK 35 dalam upaya meningkatkan pemahaman jajaran manajemen SDIT Permata Gemilang tentang penyajian laporan keuangan entitas berorientasi non laba.

Referensi

Akuntansi menurut (American Accounting Association, 1972) merupakan proses mengidentifikasi, mengukur dan melaporkan informasi ekonomi, untuk memungkinkan adanya penilaian dan keputusan yang jelas dan tegas bagi mereka yang menggunakan informasi tersebut. Sedangkan definisi Entitas Non Laba diatur dalam (PSAK No. 1 Tentang Laporan Keuangan– Edisi Revisi 2015, 2015), yaitu entitas yang memperoleh sumber

daya dari pemberi sumber daya yang tidak mengharapkan pembayaran kembali atau manfaat ekonomis yang sebanding dengan jumlah sumber daya yang diberikan. Organisasi nonlaba meliputi pura, gereja, masjid, sekolah, derma politik, rumah sakit dan klinik publik, organisasi politis, bantuan masyarakat dalam hal perundang-undangan, asosiasi profesi, institut riset, museum dan beberapa petugas pemerintah (Setiadi, 2021).

Konsep Dasar ISAK 35

ISAK 35 disahkan pada 11 April 2019 oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia. (ISAK No. 35 Tentang Penyajian Laporan Keuangan Berorientasi Nonlaba, 2020) mengatur mengenai penyajian laporan keuangan entitas berorientasi non laba yang berlaku efektif untuk tahun buku yang dimulai pada Januari 2020. Sebelum berlaku ISAK 35, akuntansi organisasi nonlaba diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 45. Terdapat beberapa perbedaan mendasar antara PSAK 45 dan ISAK 35, diantaranya adalah mengenai klasifikasi aset neto, dimana aset neto terikat permanen dan aset neto terikat temporer menjadi aset neto dengan dan tanpa pembatasan.

ISAK 35 menjelaskan perincian penyajian laporan keuangan entitas berorientasi nonlaba yang disajikan berikut ini :

- a. PSAK 1: Penyajian Laporan Keuangan paragraf 05 menyatakan bahwa "Pernyataan ini menggunakan terminologi yang cocok bagi entitas yang berorientasi laba, termasuk entitas bisnis sektor publik. Jika entitas dengan aktivitas nonlaba di sektor swasta atau sektor public menerapkan Pernyataan ini, maka entitas tersebut mungkin perlu menyesuaikan deskripsi yang digunakan untuk beberapa pos yang terdapat dalam laporan keuangan dan laporan keuangan itu sendiri." Dengan demikian, ruang lingkup PSAK 1 secara substansi telah mencakup ruang lingkup penyajian laporan keuangan entitas dengan aktivitas nonlaba.
- b. PSAK 1: Penyajian Laporan Keuangan tidak menyediakan pedoman bagaimana entitas dengan aktivitas nonlaba menyajikan laporan keuangannya. Entitas dengan aktivitas nonlaba dalam Interpretasi ini selanjutnya merujuk kepada entitas berorientasi nonlaba.
- c. Karakteristik entitas berorientasi nonlaba berbeda dengan entitas bisnis berorientasi laba. Perbedaan utama yang mendasar antara entitas berorientasi nonlaba dengan entitas bisnis berorientasi laba terletak pada cara entitas berorientasi nonlaba memperoleh sumber daya yang dibutuhkan untuk melakukan berbagai aktivitas operasinya. Entitas berorientasi nonlaba memperoleh sumber daya dari pemberi sumber

daya yang tidak mengharapkan pembayaran kembali atau manfaat ekonomik yang sebanding dengan jumlah sumber daya yang diberikan.

- d. Pengguna laporan keuangan entitas berorientasi nonlaba umumnya memiliki kepentingan untuk menilai: (a) cara manajemen melaksanakan tanggung jawab atas penggunaan sumber daya yang dipercayakan kepada mereka; serta (b) informasi mengenai posisi keuangan, kinerja keuangan dan arus kas entitas yang bermanfaat dalam pembuatan keputusan ekonomik. Kemampuan entitas berorientasi nonlaba dalam menggunakan sumber daya tersebut dikomunikasikan melalui laporan keuangan.
- e. Interpretasi ini diterapkan untuk entitas berorientasi nonlaba terlepas dari bentuk badan hukum entitas tersebut.

Sekolah merupakan entitas sektor publik dari bidang pendidikan. Jenis sekolah dan penyelenggaraan pelaporan keuangannya dibedakan menjadi dua jenis, yaitu sekolah yang dikelola oleh pihak swasta, standar akuntansinya diatur dalam *Financial Accounting Standar Board-FSAB* (Dewan Standar Akuntansi Keuangan) dalam *Statement of Financial Accounting Concept* No 4 tentang tujuan laporan keuangan untuk organisasi nirlaba, sedangkan sekolah yang dikelola oleh Pemerintah, pelaporan keuangannya menggunakan standar akuntansi yang diatur dalam *Governmental Accounting Standard Board-GASB* (Dewan Standar Akuntansi Pemerintah). (Wardayati & Sayekti, 2021)

Laporan Keuangan Dalam ISAK 35

Menurut (ISAK No. 35 Tentang Penyajian Laporan Keuangan Berorientasi Nonlaba, 2020), laporan keuangan entitas berorientasi nonlaba yang mencakup laporan posisi keuangan, laporan penghasilan komprehensif, laporan perubahan aset neto, laporan arus kas dan catatan atas laporan keuangan.

1. Laporan Posisi Keuangan
Tujuan laporan posisi keuangan adalah untuk menyediakan informasi mengenai aktiva, kewajiban, serta aktiva bersih, dan informasi mengenai hubungan unsur-unsur tersebut pada waktu tertentu. Pengungkapan dan informasi dalam laporan posisi keuangan serta bentuk informasi lainnya dapat membantu para penyumbang, anggota entitas nonlaba, kreditur, dan pihak-pihak lain yang berkepentingan untuk menilai (a) Kemampuan entitas nonlaba dalam memberikan jasa secara berkelanjutan, (b) Likuiditas, fleksibilitas keuangan, kemampuan untuk memenuhi kewajiban, dan kebutuhan pendanaan eksternal.
2. Laporan Penghasilan Komprehensif
Tujuan utama laporan penghasilan komprehensif adalah untuk menunjukkan jumlah surplus (defisit)

dan penghasilan komprehensif lain. Laporan ini menyediakan informasi mengenai (a) Pengaruh transaksi dan peristiwa lain yang mengubah jumlah pendapatan; (b) Hubungan antar transaksi dan peristiwa lain mengenai jumlah beban; (c) Bagaimana penggunaan sumber daya dalam pelaksanaan berbagai program atau jasa. Penghasilan Komprehensif memuat informasi mengenai penghasilan komprehensif tanpa pembatasan dari pemberi sumber daya dan penghasilan dengan pembatasan dari pemberi sumber daya.

3. Laporan Perubahan Aset Neto

Laporan ini menyajikan informasi penghasilan komprehensif lain tersebut sesuai dengan kelas aset netonya (misalnya jika penghasilan komprehensif lain berasal dari aset neto dengan pembatasan, maka disajikan dalam kelas aset neto dengan pembatasan).

4. Laporan Arus Kas

Tujuan utama laporan arus kas adalah menyajikan informasi mengenai penerimaan dan pengeluaran kas dalam satu periode. Informasi arus kas yang disajikan dalam laporan keuangan berguna untuk menilai kemampuan organisasi dalam menghasilkan kas dan setara kas dan memungkinkan para pemakai mengembangkan model untuk menilai dan membandingkan nilai sekarang arus kas masa depan dari berbagai organisasi.

5. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

CaLK menguraikan kebijakan pengungkapan yang diwajibkan yang menyebabkan laporan keuangan lainnya wajib disajikan. CaLK menyediakan informasi yang dianjurkan untuk diungkapkan oleh entitas berorientasi nonlaba.

PEMBAHASAN

METODE PELAKSANAAN

3.1 Sambutan oleh Ketua Pengabdian Mahasiswa Kepada Masyarakat yaitu Afridayani dan Dosen Pendamping Kegiatan PMKM yaitu Bapak Dr. H. Suropto, S.E., M.Ak.

Dalam sambutannya, Ketua Kegiatan PMKM Ibu Afridayani menyampaikan bahwa kegiatan ini merupakan salah satu bentuk implementasi atas ilmu yang didapatkan oleh Tim Pengabdian pada Program Pasca Sarjana, Magister Akuntansi Universitas Pamulang mengenai penerapan PSAK terhadap penyusunan laporan keuangan seluruh entitas di Indonesia, tidak terkecuali bagi entitas nonlaba. Dosen Pendamping kegiatan PMKM, Bapak Dr. H. Suropto, S.E., M.Ak, menyampaikan ucapan terimakasihnya kepada Ketua Yayasan dan Kepala Sekolah SDIT Permata Gemilang atas sambutannya yang luar biasa kepada Tim Pengabdian Kepada Masyarakat, beliau juga menyampaikan harapan agar segala hal yang disampaikan oleh Tim

Pengabdian dapat memberikan manfaat dalam penyusunan laporan keuangan pada SDIT Permata Gemilang.

3.2 Pemaparan Materi Implementasi ISAK 35 dalam Pelaporan Keuangan Entitas Nonlaba oleh Tim Pengabdian : Saudara Tsabit Qary Ahnaf. Berikut adalah foto kegiatan pemaparan materi :



Gambar 1. Pemaparan Materi : Proses Penyusunan Laporan Keuangan Sekolah

Dalam pemaparan materi yang disampaikan oleh Saudara Tsabit Qary Ahnaf yang merupakan Mahasiswa Magister Akuntansi, Universitas Pamulang disampaikan mengenai karakteristik organisasi nonlaba beserta dengan kewajiban penyusunan laporan keuangan berdasarkan ISAK 35. Pada kesempatan tersebut, Saudara Tsabit Qary Ahnaf berdialog dengan beberapa perwakilan peserta pengabdian mengenai proses yang selama ini dijalankan dalam penyusunan laporan keuangan. Salah satu peserta pengabdian menyampaikan bahwa selama ini penyusunan laporan keuangan hanya dibuat sesederhana mungkin tanpa menerapkan hal-hal yang diatur dalam ISAK 35, transaksi yang dicatat hanya berupa pemasukan yang berasal dari sumbangan donator dan SPP siswa serta pengeluaran berupa Gaji Tenaga Pendidik, pembelian peralatan, dan lain sebagainya. Di kesempatan yang sama Saudara Tsabit Qary Ahnaf menjelaskan komponen-komponen laporan keuangan yang diatur dalam ISAK 35, diantaranya adalah Laporan Posisi Keuangan, Laporan Penghasilan Komprehensif, Laporan Penghasilan Neto, Laporan Arus Kas, dan Catatan Atas Laporan Keuangan.



Gambar 2. Pemaparan Materi : Komponen Laporan Keuangan dalam ISAK 35

3.3 Rencana Tindak Lanjut dan Pendampingan

Setelah dilakukan sesi pemaparan materi dan tanya jawab oleh para peserta pengabdian, selanjutnya akan dijadwalkan komunikasi kepada pihak Yayasan guna pendampingan penyusunan laporan keuangan sekolah berdasarkan ISAK 35

HASIL KEGIATAN PENGABDIAN

Kegiatan pengabdian yang diikuti oleh 10 peserta yang terdiri dari Ketua Yayasan, Kepala Sekolah dan Guru SDIT Permata Gemilang ini merupakan bentuk Implementasi atas Tri Dharma Perguruan Tinggi yang saat ini tidak hanya berlaku bagi Dosen di Perguruan Tinggi, juga berlaku bagi mahasiswa. Tim Pengabdian yang terdiri dari 5 orang Mahasiswa Magister Akuntansi, Universitas Pamulang yang didampingi oleh Dosen Pendamping berupaya mewujudkan nilai-nilai yang terkandung dalam Tri Dharma Perguruan Tinggi dalam bentuk Pengabdian Mahasiswa Kepada Masyarakat. Tim pengabdian berupaya mengaplikasikan materi yang diperoleh di dalam kelas kepada masyarakat yang membutuhkan informasi mengenai praktik akuntansi yang sesuai dengan pedoman yang berlaku di Indonesia yaitu PSAK. Dengan adanya berbagai perangkat keahlian dan bidang keilmuan yang dimiliki oleh Tim Pengabdian, diharapkan menjadi modal dalam perannya atas berbagai kegiatan nyata sebagai pengamalan ilmu yang dimiliki oleh dosen dan mahasiswa guna memenuhi kebutuhan masyarakat dengan tujuan peningkatan kualitas kehidupan ke arah yang lebih baik.

Kegiatan ini diterima dengan antusias oleh peserta pengabdian. Tim pengabdian berupaya menumbuhkan kesadaran peserta akan pentingnya Menyusun laporan keuangan yang sesuai dengan pedoman atau standar yang berlaku sebagai sarana pertanggungjawaban atas sumber daya yang dimiliki oleh Sekolah yang berasal dari sumbangan oleh donator. Penyusunan laporan keuangan yang baik juga disadari oleh para peserta

akan memberikan manfaat untuk memperoleh dana hibah tidak hanya dari donator saja melainkan juga dari pemerintah. Transparansi penggunaan keuangan yang dituangkan dalam pelaporan keuangan berlandaskan ISAK 35 diharapkan dapat membuka jalan bagi penerimaan sumber daya yang lebih banyak lagi untuk peningkatan kualitas guru, siswa dan seluruh komponen sekolah. Melalui pelatihan ini terlihat bahwa SDIT Permata Gemilang belum melakukan administrasi keuangan dengan cukup baik, bahkan baru mengetahui bahwa ada acuan yang dapat dijadikan pedoman dalam Menyusun laporan keuangan, yaitu ISAK 35.

Pelaksanaan pengabdian ini dilakukan pada 27 Oktober pukul 13.00 hingga selesai, dilanjutkan dengan rencana pendampingan penyusunan laporan keuangan. Berikut adalah foto Bersama tim pengabdian dan peserta pengabdian :



Gambar 3. Foto Bersama Tim Pengabdian dan Peserta Pengabdian Mahasiswa Kepada Masyarakat



Gambar 4. Foto Bersama Tim Pengabdian dan Dosen Pendamping Pengabdian Mahasiswa Kepada Masyarakat

KESIMPULAN

Kegiatan ini hanya menasar satu sekolah yang ternyata belum menerapkan laporan keuangan yang sesuai dengan standar yang diterapkan di

Indonesia. Rasanya menjadi penting untuk melakukan kegiatan serupa dan menysasar banyak sekolah guna peningkatan kesadaran atas pentingnya penyusunan laporan keuangan. Kegiatan ini diharapkan tidak berhenti pada pemaparan materi namun juga berlanjut dalam skala yang lebih luas lagi. Kesimpulan yang dapat diambil dari kegiatan ini adalah sebagai berikut :

1. Yayasan merupakan bagian dari organisasi nonlaba dimana proses penyusunan laporan keuangannya berdasarkan pada ISAK 35
2. SDIT Permata Gemilang yang terolong kedalam entitas nonlaba belum menerapkan ISAK 35 dalam penyusunan laporan keuangannya
3. Minimnya pengetahuan dan latar belakang Pendidikan staff administrasi yang berasal dari non akuntansi menyebabkan adanya hambatan dalam penerapan ISAK 35

PUSTAKA

- Aloysius Bagas Pradipta Irianto, & Anugrah K. Pamosoaji. (2018). Automation of Accounting Systems in Non Profit Organizations based on Psak 45 Standards. *The First International Conference and Exhibiton on Sciences and Technology(ICEST) Faculty of Science and Engineering UNDANA*.
- American Accounting Association. (1972). Report of The Committee on Basic Auditing Concepts. *The Accounting Review*, 47, 15–74.
- PSAK No. 1 Tentang Laporan Keuangan– edisi revisi 2015, Dewan Standar Akuntansi Keuangan: PT. Raja Grafindo (2015).
- PSAK No. 45 Tentang Laporan Keuangan Entitas Nirlaba, Dewan Standar Akuntansi Keuangan: PT. Raja Grafindo (2015).
- ISAK No. 35 Tentang Penyajian Laporan Keuangan Entitas Berorientasi Nonlaba, Dewan Standar Akuntansi Keuangan: PT. Raja Grafindo (2020).
- Setiadi. (2021). IMPLEMENTASI ISAK 35 (NIR LABA) PADA ORGANISASI NON LABA (MASJID, SEKOLAH, KURSUS). *Jurnal Bisnis Dan Akuntansi Unsurya*, 6(2), 94–107.
- Wardayati, S. M., & Sayekti, Y. (2021). Adaptasi Laporan Keuangan Pada Entitas Nonlaba Berdasarkan Isak 35 (Studi Kasus pada Universitas Ibrahimy Sukorejo Situbondo). *Jurnal Akuntansi Dan Pajak*, 21 (2), 243–259.