

## FAKTOR-FAKTOR NON KEUANGAN YANG MEMPENGARUHI DIKELUARKANNYA OPINI GOING CONCERN

**Anggoro Adi Yudhanto, Siti Mutmainah**

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro  
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone:+622476486851

### ABSTRACT

*This study aims to examine the influence of auditor reputation, audit tenure, disclosure and opinion shopping to the auditors going concern opinion. Hypothesis (1) auditor reputation positively effect on the provision by the auditors going concern opinion. (2) audit tenure positively effect on the provision by the auditors going concern opinion. (3) disclosure positively effect on the provision by the auditors going concern opinion. (4) opinion shopping positively effect on the provision by the auditors going concern opinion. Sample of this research used 75 manufacturing companies sample listed on Indonesian Stock Exchange (IDX) between 2008 to 2010. Samples was obtained by purposive sampling. Data were analyzed by logistic regression analysis. The results showed that audit tenure, disclosure and opinion shopping affect the provision by the auditor's going concern opinion. Whereas auditor reputation has no effect on the provision by the auditors going concern opinion.*

*Keywords : Going concern opinion, auditor reputation, audit tenure, disclosure, opinion shopping.*

### PENDAHULUAN

#### Latar Belakang

Auditing didefinisikan sebagai proses sistematis untuk secara objektif mendapatkan dan mengevaluasi bukti mengenai asersi tentang kegiatan-kegiatan dan kejadian-kejadian ekonomi untuk meyakinkan tingkat keterkaitan antara asersi tersebut dan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan, Suartana (2007). Tujuan akhir dari proses auditing ini adalah menghasilkan laporan audit. Laporan audit inilah yang digunakan oleh auditor untuk menyampaikan opini atau pendapatnya kepada para pemakai laporan keuangan sehingga bisa dijadikan acuan bagi pemakai laporan keuangan dalam membaca sebuah laporan keuangan. Mirna dan Januarti (2007), Arens (1996), menyatakan bahwa laporan audit adalah langkah terakhir dari seluruh proses audit, dengan demikian auditor dalam memberikan opini sudah didasarkan pada keyakinan profesionalnya.

Keberadaan entitas bisnis merupakan ciri dari sebuah lingkungan ekonomi, yang dalam jangka panjang bertujuan untuk mempertahankan kelangsungan hidup (*going concern*) usahanya, Mirna dan Januarti (2007). Kelangsungan hidup usaha selalu dihubungkan dengan kemampuan manajemen dalam mengelola perusahaan agar bertahan hidup. Ketika kondisi ekonomi merupakan sesuatu yang tidak pasti, para investor mengharapkan auditor memberikan *early warning* atau peringatan dini akan kegagalan keuangan perusahaan (Chen dan Church, 1992 dalam Mirna dan Januarti, 2007). Auditor juga bertanggung jawab untuk menilai apakah terdapat kesangsian besar terhadap kemampuan perusahaan dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya (*going concern*) dalam periode waktu tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal laporan audit (SPAP seksi 341, 2011) dan dalam hal berapa lama waktu yang dibutuhkan perusahaan untuk bisa menyelesaikan masalah yang ada serta keputusan untuk dapat melangsungkan hidup perusahaan, auditor memiliki kewenangan untuk memberikan opininya yang didasari oleh kondisi perusahaan saat di audit dan perkiraan dimasa yang akan <sup>1</sup>datang.

<sup>1</sup> Corresponding author

Auditor harus mengemukakan secara eksplisit apakah perusahaan klien akan dapat mempertahankan kelangsungan hidupnya sampai setahun kemudian setelah pelaporan (SPAP seksi 150, 2011). Masalah timbul ketika banyak terjadi kesalahan opini (*audit failures*) yang dibuat oleh auditor menyangkut opini *going concern* (Sekar, 2003 dalam Mirna dan Januarti, 2007). Beberapa penyebabnya antara lain, masalah *self-fulfilling prophecy* yaitu kemungkinan dan ketidak mungkinan terjadinya perkiraan atau ramalan yang bisa mengakibatkan kehancuran di masa yang akan datang yang itu mengakibatkan auditor enggan mengungkapkan status *going concern* yang muncul ketika auditor khawatir bahwa opini *going concern* yang dikeluarkan dapat mempercepat kegagalan perusahaan yang bermasalah (Venuti, 2007 dalam Mirna dan Januarti 2007) dan dapat disimpulkan dari penjelasan diatas tersebut bahwa pemberian opini audit *going concern* dari auditor kepada perusahaan ataupun opini wajar tanpa pengecualian harus menjadi keputusan yang tepat agar dikemudian hari tidak menjadikan masalah bagi perusahaan.

Meskipun demikian, opini *going concern* harus diungkapkan dengan harapan dapat segera mempercepat usaha penyelamatan perusahaan yang bermasalah, penyebab yang lain adalah tidak terdapatnya prosedur penetapan status *going concern* yang terstruktur (Joanna, 1994 dalam Mirna dan Januarti, 2007) dan pemberian status *going concern* bukanlah suatu tugas yang mudah (Koh dan Tan, 1999) karena apabila auditor salah memberikan opini kepada perusahaan yang diaudit maka akan menjadi masalah yang lebih besar dimasa yang akan datang, seperti misalnya kondisi perusahaan yang akan semakin memburuk akibat salah opini dan auditor yang memberikan opini secara langsung maupun tidak merupakan pihak yang juga ikut bertanggung jawab.

Dalam melakukan penilaian terhadap perusahaan, investor sangat membutuhkan informasi-informasi yang berkaitan dengan perusahaan tersebut. Salah satunya adalah kewajaran keuangan perusahaan. Kewajaran keuangan perusahaan dapat dilihat dari opini *going concern* yang dikeluarkan oleh auditor hal tersebut merupakan beban auditor (Mirna dan Januarti, 2007). Auditor sendiri adalah orang yang mampu memberikan pernyataan yang berdampak pada penyajian kewajaran keuangan perusahaan (Junaidi dan Hartono, 2010) dari kedua kutipan diatas segala informasi baik informasi keuangan ataupun non keuangan harus bisa dipertanggungjawabkan dan auditor adalah pihak yang berperan untuk menilai atau mengoreksi tentang kebenaran informasi yang telah disajikan.

Yang dimaksud dengan opini *going concern* sendiri adalah suatu opini yang dikeluarkan auditor sebagai pihak independen untuk memastikan apakah perusahaan mampu mempertahankan siklus hidup yang berkaitan dengan segala aktivitas perusahaan itu sendiri (SPAP 2011). Kondisi keuangan perusahaan merupakan tingkat kesehatan perusahaan, didalam perusahaan yang sakit banyak ditemukan masalah *going concern* (Ramadhany, 2004 dalam Astuti, 2012). Semakin kondisi perusahaan terganggu atau memburuk maka akan semakin besar kemungkinan perusahaan menerima opini audit *going concern* (Santosa dan Wedari, 2007), apabila berhak memilih maka perusahaan akan lebih memilih opini wajar tanpa pengecualian dibanding opini *going concern*, namun apabila kondisi keuangan perusahaan dan tingkat kesehatan perusahaan memang sedang mengalami kondisi yang buruk maka akan semakin besar peluang perusahaan akan mendapat opini *going concern* dengan catatan perusahaan masih mampu melangsungkan usahanya dikemudian hari.

Penelitian ini akan menguji secara empiris faktor non keuangan yg memungkinkan mempengaruhi dikeluarkannya opini *going concern*. Faktor - faktor non keuangan yang akan diuji adalah reputasi *KAP*, *audit tenure*, *disclosure*, dan *opinion shopping*. Penelitian ini menguji faktor non keuangan karena memiliki alasan bahwa faktor faktor non keuangan lebih susah untuk diprediksi hasilnya serta ingin membuktikan apakah faktor – faktor diatas memang mempengaruhi terhadap opini *going concern*. Banyak peneliti yang meneliti tentang faktor keuangan seperti misalnya Mirna dan Januarti (2007), Junaidi dan Hartono (2010),

Wibowo dan Rossieta (2007). Perbedaan penelitian kali ini adalah faktor keuangan yang digunakan memiliki perbedaan dengan penelitian milik Mirna dan Januarti (2007), Junaidi dan Hartono (2010), Astuti (2012), ada penggantian variabel yang diteliti yaitu variabel *size* atau ukuran perusahaan (Junaidi dan Jogiyanto, 2010) yang ternyata menunjukkan secara empiris hasil penelitian variabel tersebut tidak signifikan dengan variabel *going concern*. Maka dari itu dalam penelitian ini variabel tersebut akan diganti dengan variabel *opinion shopping* dan akan dilihat seperti apa hasilnya.

Banyak penelitian dilakukan dan menunjukkan bahwa variabel yang dijadikan penelitian untuk menunjukkan faktor apa sajakah yang mendorong seorang auditor menerbitkan opini *going concern* berbeda-beda dan hasilnya tidak konklusif. Maka dari itu penelitian ini ingin membuktikan kebenaran atau seberapa berpengaruhnya faktor non keuangan itu pada penerimaan opini *going concern*, Adapun penelitian di luar negeri yang telah menyebutkan faktor-faktor yang berkaitan dengan opini *going concern*, yaitu Menon dan Schwartz (1987), Koh dan Tan (1999), Gosh dan Moon (2004), Kirkos *et al.* (2007), dan Haron *et al.* (2009). Penelitian tentang tema yang sama yaitu *going concern* telah dilakukan oleh Komalasari (2004), Santosa dan Wedari (2007), Januarti dan Fitrianasari (2007), seperti yang ditulis oleh Junaidi dan Hartono (2010).

Komalasari (2004), Januarti dan Fitrianasari (2007) menyebutkan bahwa ternyata reputasi auditor tidak signifikan mempengaruhi opini *going concern*. (Mutchler *et al.*, 1997 dalam Junaidi dan Hartono, 2010) menemukan bukti bahwa auditor *Big Six* cenderung menerbitkan opini audit *going concern* pada perusahaan yang mengalami *financial distress* (merupakan suatu kondisi keadaan dimana perusahaan sedang mengalami masalah keuangan) dibandingkan auditor *Non Big Six*. Auditor yang telah menempati zona auditor yang berskala besar diharapkan akan menyediakan kualitas pengauditan yang lebih baik dibandingkan auditor yang menempati level bawah atau berskala kecil, termasuk untuk mengungkapkan masalah *going concern*. Hal tersebut juga didukung oleh hasil penelitian dari Geiger dan Rama (2006) yang menguji perbedaan kualitas audit antara KAP *Big Four* dan *Non Big Four*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tingkat kesalahan yang dihasilkan oleh *Big Four* lebih rendah daripada *Non Big Four*.

Mengingat keputusan Ketua Bapepam dan LK No: Kep-310/BL/2008 dalam Peraturan No. VIII.A.2 tentang independensi akuntan publik yang memberikan jasa di pasar modal, yang menyebutkan bahwa Kantor Akuntan Publik (KAP) atau karyawannya dapat menjaga sikap independen. Tetapi berbeda suasanya apabila lama waktu berhubungan antara klien dengan KAP (Kantor Akuntan Publik) telah berlangsung selama bertahun-tahun, ditakutkan muncul pemikiran bahwa klien akan dipandang sebagai sumber penghasilan atau sebagai klien utama yang tidak mampu untuk diabaikan bagi KAP, yang akan secara potensial dapat mengurangi independensi KAP.

Banyak penelitian yang juga menyebutkan bahwa *audit tenure* tidak signifikan seperti penelitian milik Januarti dan Fitrianasari (2007), namun ada juga peneliti-peneliti yang lain yang menyebutkan bahwa variabel tersebut signifikan mempengaruhi opini *going concern*. *Audit Tenure* merupakan jangka waktu perikatan yang terjalin antara Kantor Akuntan Publik (KAP) dengan *auditee* yang sama. Penelitian yang dilakukan oleh Januarti dan Fitrianasari (2007) dan Widodo (2011) menemukan bahwa *audit tenure* berpengaruh positif pada penerimaan opini audit *going concern*. Junaidi dan Hartono (2010) juga mengungkapkan bahwa *audit tenure* berpengaruh signifikan terhadap opini audit *going concern*. Semakin lama hubungan auditor dengan klien, maka semakin kecil kemungkinan perusahaan untuk mendapatkan opini audit *going concern* (Junaidi dan Hartono, 2010), dari kutipan diatas dapat diungkapkan bahwa lama atau tidaknya masa perikatan antara auditor dengan klien bisa mempengaruhi opini yang nantinya akan diterbitkan oleh auditor tergantung kondisi perusahaan.

Dalam konteks hubungannya dengan *audit tenure*, setelah adanya Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 17/PMK.01/2008 yang mengatur tentang regulasi auditor pada setiap perusahaan yang maksimal tiga tahun buku dan bagi KAP lima tahun buku, maka akan mempengaruhi hasil penelitian. Terdapat banyak penelitian yang menguji hubungan antara auditor dengan klien yang telah menggunakan peraturan regulasi tersebut seperti Junaidi dan Hartono (2010). Dengan demikian apabila sekarang dilakukan penelitian yang meneliti faktor *audit tenure* kembali untuk menemukan hasil yang lebih jelas maka variabel tersebut masih relevan untuk diteliti kembali.

(Haron *et al*, 2009 dalam Junaidi dan Hartono, 2010) menguji pengaruh kondisi keuangan, tipe bukti dan *disclosure* terhadap opini *going concern*. Analisis regresi multivariate menunjukkan bahwa terdapat indikator non keuangan yang mempengaruhi opini *going concern*. Penelitian ini juga menguji pengaruh *disclosure* yang lebih spesifik lagi adalah *voluntary disclosure* terhadap opini *going concern*. Pengungkapan informasi dalam laporan keuangan harus memadai agar dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan sehingga menghasilkan keputusan yang cermat dan tepat. Perusahaan diharapkan untuk dapat lebih transparan dalam mengungkapkan informasi keuangan perusahaannya, sehingga dapat membantu para pengambil keputusan bagi pengguna laporan keuangan (Kumala Sari, 2012). Pengungkapan juga harus dilakukan oleh auditor dalam arti seberapa mampukah auditor untuk mengungkapkan masalah yang ada dan mau mengungkapkan dalam opini yang akan dikeluarkan tentang masalah yang terjadi dan mau melaporkan kepada klien bahwa terdapat masalah di dalam perusahaannya, itu penting dilakukan karena salah satu faktor yang mendorong dikeluarkannya opini *going concern* juga dipicu oleh *disclosure*.

(Haron *et al*, 2009 dalam Junaidi dan Hartono, 2010) yang menemukan bukti bahwa *disclosure* dapat mempengaruhi dikeluarkannya opini *going concern* oleh auditor. *Disclosure* dari laporan keuangan sendiri merupakan informasi yang sangat penting bagi auditor dan tidak boleh terlewatkan, misalnya, pengungkapan informasi keuangan tentang konsistensi atau kestabilan penggunaan metode akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan, kebijakan-kebijakan yang dibuat oleh perusahaan, serta keterjadian setelah tanggal neraca dalam pemberian opini *going concern* menurut Junaidi dan Hartono (2010). *Disclosure* yang memadai atas informasi keuangan perusahaan tersebut juga bisa menjadi sangat vital dan menjadi salah satu faktor utama auditor dalam melakukan audit serta keputusan auditor untuk mengeluarkan opini *going concern* atas kewajaran laporan keuangan perusahaan.

Variabel berikutnya dalam penelitian ini adalah *opinion shopping* dan yang dimaksud dengan *opinion shopping* adalah penggantian opini dengan yang lebih baik dengan cara mengganti auditor. Geiger *et al* (1996) menunjukkan bukti terjadinya peningkatan secara fungsional pergantian auditor yang mengeluarkan opini *going concern* pada perusahaan yang mengalami kondisi keuangan yang buruk. Pengertian dari *opinion shopping* adalah pengharapan penerimaan opini yang lebih baik dari auditor yang baru dibandingkan dengan auditor yang lama, menurut Mirna dan Januarti (2007) dengan dampak yang tidak diharapkan dari opini *going concern* yang tidak diinginkan tersebut mendorong manajemen untuk mempengaruhi auditor dan menimbulkan konsekuensi negatif dalam pengeluaran opini *going concern*.

Kondisi tersebut memungkinkan manajemen perusahaan untuk berpindah ke auditor lain apabila perusahaannya kemungkinan besar akan menerima opini audit *going concern* dari auditor yang sedang bertugas (Mirna dan Januarti, 2007). Penggantian auditor atau perpindahan auditor lama ke auditor baru ini memang bisa dilakukan oleh manajemen perusahaan dikarenakan manajemen menginginkan *clean opinion* atau *unqualified opinion* atau opini wajar tanpa pengecualian. Fenomena seperti ini disebut *opinion shopping*. Manajer dapat menunda atau menghindari opini *going concern* dengan memberikan laporan keuangan yang baik untuk meyakinkan auditor atau dengan melakukan pergantian auditor (*auditor*

*switching*) dengan harapan bahwa auditor baru tidak memberikan opini *going concern* (Bryan *et al.* 2005). Perusahaan yang berhasil dalam *opinion shopping* melakukan pergantian auditor dengan harapan mendapat *unqualified opinion* dari auditor baru atau *clean opinion*.

### Tujuan penelitian

Tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Untuk menemukan bukti empiris apakah faktor non keuangan berupa reputasi auditor akan mempengaruhi dikeluarkannya opini *going concern*.
2. Untuk menemukan bukti empiris apakah faktor non keuangan berupa *audit tenure* akan mempengaruhi dikeluarkannya opini *going concern*.
3. Untuk menemukan bukti empiris apakah faktor non keuangan berupa *disclosure* akan mempengaruhi dikeluarkannya opini *going concern*.
4. Untuk menemukan bukti empiris apakah faktor non keuangan berupa *opinion shopping* akan mempengaruhi dikeluarkannya opini *going concern*.

## METODE PENELITIAN

### Variabel Dependen

Variabel dependen adalah variabel yang dijadikan sasaran utama dalam penelitian ini, variabel tersebut adalah opini audit *going concern* yang merupakan variabel *dikotomous*, opini audit *going concern* diberi kode 1, sedangkan opini audit *non going concern* diberi kode 0.

Menurut SA Seksi 341, SPAP (2011), opini audit yang termasuk opini *going concern* adalah sebagai berikut:

- a. Laporan yang berisi pendapat wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjelasan (*unqualified opinion report with explanatory language*)
- b. Laporan yang berisi pendapat wajar dengan pengecualian (*qualified opinion report*)
- c. Opini *going concern adverse* (tidak wajar)
- d. Laporan yang didalamnya auditor tidak menyatakan pendapat (*disclaimer of opinion report*)

Opini audit *going concern* merupakan opini audit modifikasi yang dalam pertimbangan auditor terdapat ketidakmampuan atau ketidakpastian signifikan atas kelangsungan hidup perusahaan dalam menjalankan operasinya (SPAP, 2011).

### Variabel Independen

Variabel independen adalah variabel yang mempengaruhi variabel dependen, variabel independen dalam penelitian ini adalah :

#### a. Reputasi Auditor

KAP *Big Four* yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

1. *Price Water House Coopers* (PWC) dengan Partnernya di Indonesia Haryanto Sahari & Rekan ; Tanudireja, Wibisana & Rekan.
2. *Delloite Touche Tohmatsu* Dengan Partnernya di Indonesia Hans, Tuankotta & Halim ; Osman Ramli Satrio & Rekan ; Osman Bing Satrio & Rekan.
3. *Klynveld Peat Marwick Goerdeler* (KPMG) international dengan partnernya di Indonesia Siddharta, Siddharta, dan Widjaja.
4. *Ernst & Young* dengan Partnernya di Indonesia Prasetyo, Sarwoko, & Sandjaja ; Purwantono, Sarwoko & Sandjaja.

Variabel ini diukur dengan menggunakan variabel *dummy*. Dimana KAP yang mengaudit laporan keuangan perusahaan dinilai berdasarkan reputasi KAP tersebut. Peneliti memberikan nilai 1 jika KAP tersebut termasuk dalam *Big Four Accounting Firm*, dan 0 jika tidak termasuk dalam *Big Four Accounting Firm*.

**b. Audit Tenure**

*Audit tenure* adalah lamanya hubungan auditor dengan klien dalam hal perikatan yang dilakukan. Variabel *audit tenure* dalam penelitian ini menggunakan skala interval sesuai dengan lama hubungan KAP dengan perusahaan. *Audit tenure* diukur dengan menghitung jumlah tahun dimana KAP yang sama telah melakukan perikatan audit terhadap *auditee*. Tahun pertama perikatan dimulai dengan angka 1 dan ditambah dengan satu untuk tahun-tahun berikutnya. Perhitungan *audit tenure* perusahaan yang melakukan afiliasi dengan KAP *Big Four* difokuskan pada perikatan klien dengan KAP lokal afiliasinya. Jadi jika ada perubahan afiliasi, maka perhitungan *audit tenure* akan dimulai dari awal.

**c. Disclosure**

*Disclosure* adalah tingkat pengungkapan atas informasi yang diberikan sebagai lampiran pada laporan keuangan dalam bentuk catatan kaki atau tambahan (Tanor, 2009 dikutip dari Astuti, 2012). Variabel ini diukur dengan menggunakan indeks, dimana peneliti akan melihat dari tingkat pengungkapan atas informasi keuangan perusahaan dibandingkan dengan jumlah yang seharusnya diungkapkan oleh perusahaan sesuai dengan yang telah diatur dalam Keputusan BAPEPAM Nomor: KEP-134/BL/2006. Peraturan Nomor X.K.6 tentang kewajiban penyampaian laporan tahunan bagi emiten atau perusahaan publik. Dalam peraturan ini terdapat 33 item *disclosure* (Susanto, 1992; Choi dan Muller 1992; Meek, dkk 1995; dikutip dari Suripto, 1999).

Penentuan indeks dilakukan dengan menggunakan skor *disclosure* yang diungkapkan oleh perusahaan. Jika perusahaan mengungkapkan item informasi dalam laporan keuangannya, maka skor 1 akan diberikan dan jika item tersebut tidak diungkapkan, maka 0 akan diberikan. Setelah melakukan *scoring*, *disclosure level* dapat ditentukan dengan rumus sebagai berikut (Astuti, 2012):

$$\text{Disclosure Level} = \frac{\text{Jumlah skor disclosure yang dipenuhi}}{\text{Jumlah skor maksimum}}$$

**d. Opinion Shopping**

Variabel ini juga diukur dengan menggunakan variabel *dummy*, dimana skor 1 akan diberikan kepada perusahaan yang melakukan pergantian auditor dan 0 akan diberikan kepada perusahaan yang tidak melakukan praktik pergantian auditor dalam proses *opinion shopping*.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Statistik Deskriptif

Sampel dalam penelitian ini diambil dari perusahaan manufaktur yang *listing* di BEI tahun 2008-2010. Berdasarkan kriteria sampel yang telah ditetapkan maka diperoleh sebanyak 25 perusahaan. Berikut ini disajikan dalam tabel.

**Tabel 4.1**  
**Kriteria Pengambilan Sampel**

No	Kriteria	Jumlah
1	Perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI antara tahun 2008-2010.	148
2	Laporan keuangan yang berakhir tanggal 31 Desember.	148
3	Perusahaan tidak mempublikasikan laporan keuangan selama tahun 2008-2010 dalam Rupiah (Rp).	(6)

4	Tidak mengalami laba bersih yang negatif minimal dua periode laporan keuangan selama 2008-2010.	(117)
	<b>Jumlah Sample Untuk Periode Penelitian</b>	<b>25</b>
	<b>Jumlah Observasi Untuk Periode Penelitian Tahun 2008 - 2010</b>	<b>75</b>

Dengan periode pengamatan selama 3 tahun berturut-turut maka penelitian ini menggunakan data dalam bentuk data *pooled cross sectional* yaitu dengan menggabungkan data *cross section* selama 3 tahun berturut-turut. Jadi dengan sampel sebanyak 25 perusahaan maka observasi penelitian secara *pooled cross section* berjumlah 75. Berdasarkan data dari perusahaan sampel diperoleh rata-rata, standar deviasi dari masing-masing variabel sebagai berikut :

**Tabel 4.2  
Statistik Deskriptif**

Variabel	N	Minimum	Maksimum	Mean	Std. Deviasi
<i>Audit Tenure</i>	75	1	5	2,12	1,11
<i>Disclosure</i>	75	0,2424	0,4545	0,3244	0,0410

**Tabel 4.3  
Distribusi Frekuensi Variabel Penelitian**

Variabel	Keterangan	Frekuensi	Prosentase
Reputasi Auditor	KAP tidak masuk <i>The Big Four</i>	15	20,00
	KAP masuk <i>The Big Four</i>	60	80,00
<i>Opinion Shopping</i>	Melakukan penggantian auditor	25	33,30
	Tidak melakukan penggantian auditor	50	66,70
Opini audit <i>going concern</i>	<i>Unqualified opinion</i> tanpa <i>going concern</i>	27	36,00
	<i>Unqualified opinion going concern</i>	48	64,00

Sumber : Data sekunder yang diolah, 2012

Berdasarkan tabel 4.2 Hasil analisis statistik deskriptif pada tabel di atas menunjukkan bahwa jumlah sampel penelitian sebanyak 75 merupakan perusahaan manufaktur yang listing di BEI selama periode 2008-2010 dan memenuhi kriteria yang ditetapkan. Variabel *going concern* berdasarkan tabel 4.3 dapat diketahui bahwa jumlah perusahaan yang mendapatkan *unqualified opinion* tanpa *going concern* sebanyak 27 perusahaan (36%) dan sedangkan perusahaan yang mendapatkan *unqualified opinion going concern* sebanyak 48 perusahaan (64%). Variabel reputasi audit diprosikan dengan perusahaan yang menggunakan jasa KAP *The Big Four* selama periode pengamatan variabel kualitas audit menunjukkan sebanyak 15 perusahaan yang diaudit oleh KAP yang tidak termasuk ke dalam *The Big Four* atau (20%) dan sebanyak 60 perusahaan yang diaudit oleh KAP *The Big Four* atau (80%).

Variabel *Audit tenure* yang diproksikan dengan nilai minimum *audit tenure* adalah sebesar 1 tahun, dan nilai maksimum *audit tenure* adalah sebesar 5 tahun dan hasil menunjukkan nilai minimum dari *audit tenure* ini sebesar 1 dan nilai maksimumnya adalah 5, dan nilai rata-rata sebesar 2,12 tahun. Nilai standar deviasi 1,115 lebih kecil dari nilai rata-rata (2,12 tahun), maka penyebaran data merata, artinya ada selisih yang tinggi antara data satu dengan data yang lainnya.

Untuk variabel *opinion shopping* yang diproksikan dengan menggunakan *auditor switching*, jumlah perusahaan yang melakukan penggantian auditor (*Auditor switching*) adalah sebanyak 25 perusahaan (33,33%), dan jumlah perusahaan yang tidak melakukan penggantian auditor adalah sebanyak 50 perusahaan atau (66,67%). Variabel *disclosure* yang diproksikan dengan 33 item *disclosure* memiliki nilai minimum sebesar 0,2424 dan nilai maksimum 0,4545 sebesar dengan standar deviasi sebesar 0,0410. Variabel ini memiliki nilai rata-rata sebesar 0,3244 hal ini berarti bahwa pengungkapan perusahaan yang terjadi tidak mendekati 1 atau *full disclosure*.

### **Goodness Of Fit**

Analisis pertama yang dilakukan adalah menilai kelayakan model regresi logistik yang akan digunakan. Pengujian kelayakan model regresi logistik dilakukan dengan menggunakan *Goodness of Fit Test* yang diukur dengan nilai *Chi-Square* pada bagian bawah uji *Hosmer and Lemeshow*.

### **Model Fit**

Penilaian model fit pada intinya untuk menilai *overall fit model* terhadap data. Dalam hal ini digunakan uji *Hosmer and Lemeshow Test*. Output pada uji *Hosmer and Lemeshow Test* dapat dilihat pada tabel 4.3 berikut :

**Tabel 4.4**  
**Hosmer And Lemeshow Test**

**Hosmer and Lemeshow Test**

Step	Chi-square	df	Sig.
1	6,188	7	.518

Sumber : Data sekunder yang diolah, tahun 2012

Hasil pengujian didapatkan angka signifikansi pada uji *Hosmer and Lameshow Test* sebesar  $0,518 >$  tingkat signifikansi ( $\alpha=5\% = 0,05$ ) sehingga model regresi pengaruh reputasi KAP, *audit tenure*, *diclosure* dan *opinion shopping* terhadap opini audit *going concern* tergolong *fit* baik sehingga layak untuk digunakan dalam menjelaskan variabel penelitian.

### **Koefisien Determinasi**

*Nagelkerke's R Square* merupakan modifikasi dari koefisien *Cox* dan *Snell* untuk memastikan bahwa nilainya bervariasi dari 0 (nol) sampai 1 (satu). Hal ini dilakukan dengan cara membagi nilai *Cox* dan *Snell's R2* dengan nilai maksimumnya. Nilai *Nagelkerke's R Square* dapat diinterpretasikan seperti nilai *R2* pada *multiple regression* (Ghozali, 2001 dikutip dari Astuti,2012).

Koefisien determinasi pada intinya mengukur seberapa jauh kemampuan model pada variabel bebas yaitu reputasi KAP, *audit tenure*, *diclosure* dan *opinion shopping* terhadap opini audit *going concern* secara bersama-sama dalam menerangkan variasi variabel terikat (opini audit *going concern*). Hasil pengujian dengan SPSS pada uji ini dapat dilihat pada tabel berikut :

**Tabel 4.5  
Koefisien Determinasi**

Model Summary			
Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	78,000 <sup>a</sup>	,234	,321

a. Estimation terminated at iteration number 5 because parameter estimates changed by less than ,001.

Sumber : Data sekunder yang diolah, tahun 2012

Dari hasil penelitian terlihat angka koefisien determinasi pada pengujian *Cox and Snell Square* sebesar 0,234 dan *Negelkerke R Square* adalah 0,321 yang berarti variabilitas variabel dependen (reputasi KAP, *audit tenur*, *disclosure* dan *opinion shopping*) dapat dijelaskan oleh variabilitas variabel independen (opini audit *going concern*) sebesar 32,10 %, sedangkan sisanya dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak diamati dalam penelitian ini, seperti *debt default*, rasio prediksi kebangkrutan, dan lain-lain.

### Matriks Klarifikasi

Matrik klasifikasi bertujuan untuk menunjukkan kekuatan prediksi dari model regresi dalam memprediksi kemungkinan penerimaan opini audit *going concern* pada perusahaan.

**Tabel 4.6  
Matrik Klarifikasi  
Classification Table<sup>a</sup>**

	Observed	Predicted		Percentage Correct	
		Opini Audit Going Concern			
		opini audit non going concern	opini audit going concern		
Step 1	OGC      non OGC	11 99	16 39	40,7 81,3	
	Overall Percentage			66,7	

a. The cut value is ,500

Tabel di atas menunjukkan kekuatan prediksi dari model regresi untuk memprediksi kemungkinan penerimaan opini audit *going concern* pada 81,3% dilihat dari 48 sampel yang menerima opini audit *going concern*, 39 diantaranya layak untuk mendapatkan opini audit *going concern* berdasarkan prediksi model regresi. Kekuatan prediksi dari model regresi untuk memprediksi kemungkinan perusahaan tidak menerima opini audit *going concern* adalah sebesar 40,7% yang berarti bahwa dengan model regresi yang diajukan sebanyak 11 sampel yang diprediksi akan menerima opini audit *non going concern* dari total 27 sampel yang menerima opini audit *non going concern*. Secara keseluruhan model regresi ini dapat memprediksi penerimaan opini audit *going concern* dan opini audit *non going concern* dengan kekuatan prediksi 66,7%.

### Uji Logistik Regresion

Uji regresi logistik yang dilakukan terhadap semua variabel yaitu reputasi KAP, *audit tenure*, *disclosure* dan *opinion shopping* terhadap opini *going concern*. Hasil pengujian sebagai berikut :

**Tabel 4.7  
Hasil Pengujian Multivariate**

**Variables in the Equation**

	B	S.E.	Wald	df	Sig.
Step 1	Reputasi_auditor	-.054	,705	,006	1 ,939
	Tenur	,926	,344	7,248 1	,007
	Disclosure	16,267	7,696	4,468 1	,035
	Opinion_Shopping	1,779	,701	6,432 1	,011
	Constant	-7,034	2,643	7,085 1	,008

a. Variable(s) entered on step 1: Reputasi\_auditor, Tenur, Disclosure, Opinion\_Shopping.

Sumber : Data sekunder yang diolah, tahun 2012

$$\begin{aligned}
 GC &= a + b_1 \text{REPUTATION} + b_2 \text{TENURE} + b_3 \text{DISCLOSURE} + b_4 \text{OPINION} + e \\
 GC &= -7,034 - 0,054 \text{ REPUTATION} + 0,926 \text{ TENURE} + 16,267 \text{ DISCLOSURE} \\
 &\quad + 1,779 \text{ OPINION} + e
 \end{aligned}$$

### Pembahasan

Dari analisis terhadap keempat variabel independen tersebut, diperoleh hasil hipotesis sebagai berikut :

#### 1. Pengaruh Reputasi KAP Terhadap *Going Concern Audit Report*

Reputasi KAP tidak berpengaruh terhadap *going concern audit report*, karena nilai signifikansi reputasi KAP = 0,939 < 0,05. Kondisi ini disebabkan karena perusahaan yang menggunakan KAP *The Big Four* tidak menjadi jaminan untuk mendapatkan *unqualified opinion* ataupun opini *going concern*, sebaliknya perusahaan yang tidak menggunakan *The Big Four* mendapat opini *going concern*. Sebagai contoh perusahaan GSMF menggunakan auditor Prasetyo Sarwoko (*The Big Four*), akan tetapi mendapatkan opini *going concern*, sedangkan perusahaan INPC menggunakan KAP HR Wirakusuma (bukan *The Big Four*) akan tetapi mendapatkan opini *non going concern*.

Hasil ini tidak mendukung konsep teori yang menyatakan bahwa semakin besar skala auditor, akan semakin besar kemungkinan auditor untuk menerbitkan audit *going concern*. Auditor skala besar memiliki insentif yang lebih baik untuk menghindari kritikan kerusakan reputasi dibandingkan pada auditor skala kecil. Auditor skala besar juga lebih cenderung untuk mengungkapkan masalah-masalah yang ada karena mereka lebih kuat menghadapi resiko proses pengadilan.

Hasil ini mendukung beberapa penelitian seperti Januarti dan Fitriani (2008), Prapitorini dan Januarti (2007), Geiger dan Rama (2006), tetapi berbeda dengan temuan Junaidi dan Jogiyanto (2010), yang menemukan bahwa reputasi auditor mempengaruhi penerimaan opini *going concern*.

#### 2. Pengaruh Audit Tenure Terhadap *Going Concern Audit Report*

*Audit tenure* berpengaruh positif terhadap *going concern audit report*, karena nilai signifikansi *audit tenure* = 0,007 < 0,05. Kondisi ini terjadi karena *audit tenure* merupakan penghitungan jumlah tahun KAP melakukan perikatan audit pada perusahaan yang sama. Perikatan yang lama dapat menyebabkan berkurangnya independensi KAP, sehingga beberapa negara menetapkan peraturan mengenai rotasi KAP. Di Indonesia penggantian KAP

yang sama dilakukan setiap lima tahun, sedangkan untuk auditor yang sama setiap tiga tahun (Bapepam, 2002).

Hasil penelitian ini konsisten dengan yang dilakukan Junaidi dan Hartono (2010), yang membuktikan bahwa *audit tenure* berpengaruh terhadap *going concern audit report*. *Audit Tenure* adalah lama waktu kerjasama antara auditor dengan klien yang diukur dengan jumlah tahun. Ketika auditor memiliki jangka waktu hubungan semakin lama dengan klien, ini akan memberikan dorongan pemahaman yang lebih luas atas kondisi klien dan oleh karena itu mereka akan cenderung mampu mendekripsi masalah *going concern*. Namun semakin lama hubungan kerjasama ini terjadi antara klien dengan auditor sangat tidak diharapkan terjadi hubungan yang kurang baik yang terjadi diantara kedua belah pihak. Dalam melakukan proses auditor sebagai pihak ketiga harus mampu menjadikan independensinya sebagai pedoman dan peraturan dalam melaksanakan proses audit agar hasil yang didapatkan nanti adalah memang benar-benar sesuai dengan standar proses audit dan tidak menghasilkan opini yang terkasan dipaksakan.

### 3. Pengaruh *Disclosure* Terhadap *Going Concern Audit Report*

*Disclosure* berpengaruh positif terhadap *going concern audit report*, karena nilai signifikansi *disclosure* =  $0,035 < 0,05$ . Kondisi ini terjadi karena auditor harus memeriksa konsistensi informasi yang diungkapkan dengan indikator keuangan perusahaan seperti ditunjukkan oleh rasio keuangan. Keterbukaan informasi termasuk fakta bahwa perusahaan sedang menghadapi kesulitan keuangan dan pihak manajemen berusaha untuk memecahkannya.

Pengungkapan atau *disclosure* ini lebih menekankan seberapa besar perusahaan mampu menyajikan laporan keuangan yang benar sesuai dengan apa yang telah terjadi di perusahaan sesuai dengan standar pengungkapan yang telah ada. Hasil ini mendukung Lennox (2000), yang menyebutkan bahwa pimpinan perusahaan lebih sering tidak mengungkapkan informasi *bad news* mengenai perusahaan ketika auditor memberikan *opini unqualified*. Temuan ini mendukung hasil penelitian Junaidi dan Jogiyanto (2010) dan Haron *et al.* (2009) yang menyatakan bahwa *disclosure* berpengaruh pada diperolehnya opini *going concern*.

### 4. Pengaruh *Opinion Shopping* Terhadap *Going Concern Audit Report*

*Opinion shopping* berpengaruh positif terhadap *going concern audit report*, karena nilai signifikansi *opinion shopping* =  $0,011 < 0,05$ . Kondisi ini terjadi karena *opinion shopping* berhubungan penggantian auditor secara paksa apabila opini yang didapatkan dari auditor tidak sesuai dengan yang diharapkan manajemen perusahaan dengan cara mengganti auditor lama dengan auditor baru. Perusahaan biasanya melakukan penggantian auditor untuk menghindari penerimaan opini audit *going concern*, alasan pertama adalah apabila auditor bekerja pada perusahaan tertentu, perusahaan dapat mengancam melakukan penggantian auditor. Ini dapat dilakukan oleh manajemen dengan asumsi memang kondisi yang dihadapi oleh manajemen mengharuskan mengganti auditor lama. Kedua ketika auditor tersebut independen, perusahaan akan memberhentikan akuntan publik (auditor) yang cenderung memberikan opini *going concern*, atau sebaliknya akan menunjuk auditor yang cenderung memberikan opini audit *going concern*.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian Lenox (2000), dan Junaidi dan Hartono (2003), semakin perusahaan menggunakan atau melakukan praktik *opinion shopping* ini, maka semakin buruk pula dampaknya bagi perusahaan. Tujuan pelaporan dalam *opinion shopping* dimaksudkan untuk meningkatkan (manipulasi) hasil operasi atau kondisi keuangan perusahaan.

## Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan, maka dapat dibuat kesimpulan sebagai berikut :

1. Reputasi KAP tidak berpengaruh terhadap *going concern audit report*. Kondisi ini kemungkinan karena dalam penelitian ini perusahaan yang menggunakan KAP yang masuk *The Big Four* tidak menjadi jaminan untuk mendapatkan opini *non going concern*, sebaliknya perusahaan yang tidak menggunakan *The Big Four* mendapat opini *going concern*.
2. *Audit tenure* berpengaruh positif terhadap *going concern audit report*. Kondisi ini terjadi karena *audit tenure* merupakan jumlah tahun dimana KAP melakukan perikatan audit pada perusahaan yang sama. Ketika auditor memiliki jangka waktu hubungan semakin lama dengan klien, ini akan memberikan dorongan pemahaman yang lebih luas atas kondisi klien dan oleh karena itu mereka akan cenderung mampu mendeteksi masalah *going concern*.
3. *Disclosure* berpengaruh positif terhadap *going concern audit report*. Kondisi ini terjadi karena auditor harus memeriksa konsistensi informasi yang diungkapkan dengan indikator keuangan perusahaan seperti ditunjukkan oleh rasio keuangan. Keterbukaan informasi termasuk fakta bahwa perusahaan sedang menghadapi kesulitan keuangan dan pihak manajemen berusaha untuk memecahkannya.
4. *Opinion shopping* berpengaruh positif terhadap *going concern audit report*. Kondisi ini terjadi karena *opinion shopping* berhubungan penggantian auditor secara paksa apabila opini yang didapatkan dari auditor tidak sesuai dengan yang diharapkan manajemen perusahaan dengan cara mengganti auditor lama dengan auditor baru.

## DAFTAR PUSTAKA

Arens, Alvin A., dan James K Lobbecke.1996. Auditing : Pendekatan Terpadu (Judul Asli : Auditing : An Integrated Approach) Edisi Revisi, Jilid 1. Penerjemah Amir Abadi Jusuf. Jakarta : Salemba Empat.

Astuti , Irtani Retno, 2012 “Pengaruh Faktor Keuangan dan Non Keuangan Terhadap Penerimaan Opini Going Concern”. Pp 02.

Carcello, Joseph V. and Nagy, Albert L. 2004. *Audit Firm Tenure And Fraudulent Financial Reporting. Auditing: A Journal of Practice & Theory* 23(2): 55-69.

Chen, K. C., Church, B. K. 1992. “*Default on Debt Obligations and The Issuance of Going-Concern Report*”. *Auditing : Journal Practice and Theory*, Fall. pp 30-49.

Craswell, A. T., J.R. Francis, and S.L. Taylor. 1995. “*Auditor Brand Name Reputations and Industry Specializations.*” *Journal of Accounting and Economic* 20(December):297-322.

Deangelo, L.E. 1981. *Auditor independence, ‘lowballing’, and disclosure regulation. Journal of Accounting and Economics*: pp.113-127.

Dye, R. 1991. *Informationally Motivated Auditor Replacement. Journal of Accounting and Economics* 14: 347-374.

Hendriksen, Van Breda. Teori Akuntansi. Edisi ke-5. Pp 220-221

Fanny, Margaretta dan Sylvia Saputra. 2005. “Opini Audit Going Concern: Kajian Berdasarkan Model Prediksi Kebangkrutan, Pertumbuhan Perusahaan, dan



Reputasi Kantor Akuntan Publik (Study pada Emiten Bursa Efek Jakarta)." Paper disajikan pada Simposium Nasional Akuntansi VIII. Solo.

Gaganis, Chrysovalantis and Fotios Pasiouras. 2007. "A Multivariate analysys of the determinants of auditors' opinions on Asian Banks". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, No. 3: pp.268-287.

Geiger, Marshall A. and Dasaratha V. Rama, 2006. *Audit firm size and going concern reporting accuracy*. Accounting Horizons, Vol. 20 No. 1: 1-17.

Geiger, M., K. Raghunandan, and D.V. Rama. 1996. "Going-Concern Audit Report Recipients Before and After SAS No 59". National Public Accountant. pp 24-25.

Ghozali, Imam 2005. "Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS." Semarang :Badan Penerbit Universitas Diponegoro.

Haron, Hasnah, Bambang Hartadi, Mahfooz Ansari, and Ishak Ismail. 2009. Factors influencing auditor's going concern opinion. *Asian Academy of Management Journal*, Vol. 14 No.1: 1-19.

Ikatan Akuntan Indonesia. 2001, Standar Profesional Akuntan Publik, Jakarta: Salemba Empat.

Ikatan Akuntan Indonesia. 2001, Standar Profesional Akuntan Publik. 2011. Seksi 341 , Jakarta: Salemba Empat.

Jackson, A. B., M. Moldrich, and P. Roebuck. 2007. *Mandatory Audit Firm Rotation And Audit Quality*. University of New South Wales (UNSW). Working Papers.

Jensen, M.C and Meckling, W.H. 1976. "Theory Of The Firm, Managerial Behaviour, Agency Costs & Ownership Structure". Journal of Financial Economics. Vol 3 October. Pp 305-360.

Joanna, L. Ho. 1994. "The Effect of Experience on Consensus of Going-Concern Judgments". Behavioral Research in Accounting Vol 6. pp 160-172.

Junaidi, Jogiyanto Hartono.2010. "Faktor Non Keuangan Pada Opini Going Concern". Paper disajikan pada Simposium Nasional Akuntansi XIII.

BAPEPAM-LK. 2008. Keputusan Nomor: KEP-310/BL/2008: Independensi Akuntan yang Memberikan Jasa di Pasar Modal.

BAPEPAM-LK. 2008. Keputusan Nomor: KEP-134/BL/2006 Peraturan Nomor X.K.6 yang berisi tentang: (1) Kewajiban penyampaian laporan tahunan bagi emiten atau perusahaan publik. (2) Bentuk dan isi laporan tahunan.

Komalasari, Argianti. 2004. "Analisis pengaruh kualitas opini auditor dan proxy going concern terhadap opini auditor." Jurnal Akuntansi dan Keuangan, Vol. 9 No. 2, Juli: 1-14

Lennox, Clives. 1999. *Are large auditors more accurate than small auditors? Accounting and Business Research*, Vol. 29. No.3. pp. 217-227



- Lennox, C.,2002. "Going-concern Opinions in Failing Companies: Auditor Dependence and Opinion Shopping.
- Mayangsari, Sekar. 2003. "Pengaruh Keahlian Audit dan Independensi Terhadap Pendapat Audit: Sebuah Kuasi Eksperimen." Jurnal Riset Akuntansi Indonesia, Vol. 6 No. 1. Januari: 1-22.
- McKeown, J.C., J.F. Mutchler, dan W Hopwood. 1991. "Toward An Explanation of Auditor Failure to Modify The Audit Reports of Bankrupt Companies". Auditing : A Journal of Practice & Theory, Supplement. Pp 1-13.
- Menon, Krishnagopal and Kenneth B. Schwartz. 1987. *An empirical investigation of audit qualification decision I presence of going concern uncertainties*. Contemporary Accounting Research, Vol. 3 No. 2: 302-315.
- Muchler, J.F. 1985. "A Multivariate Analysis of The Auditor's Going Concern Opinion Decision." Journal of Accounting Research. Autumn. Pp 668-682.
- Muchler, J.F. 1986. *Empirical evidence regarding the auditor's going concern opinion decision*. Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 6 N0. 1:148-163.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 17/Pmk. 01/2008. Tentang Jasa Akuntan Publik, [www.depkeu.go.id](http://www.depkeu.go.id).
- Praptitorini, M. D. dan I. Januarti. 2007. "Analisis Pengaruh Kualitas Audit, Debt Default, dan Opinion Shopping terhadap Penerimaan Opini Going Concern." Paper disajikan pada Simposium Nasional Akuntansi X. 2007.
- Ramadhany, Alexander. 2004. "Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penerimaan Opini Going Concern pada Perusahaan Manufaktur yang Mengalami Financial Distress di Bursa Efek Jakarta". Jurnal MAKSI. Agustus, Vol.4, pp:146-160.
- Sari, Kumala. 2012. Analisis Pengaruh Audit Tenure, Reputasi KAP, Disclosure, Ukuran Perusahaan dan Likuiditas Terhadap Penerimaan Opini Audit Going Concern (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang listing di BEI). Skripsi. Universitas Dipenogoro. Semarang.
- Sinason, David H., Jones J P, and Shelton S W. 2001. *An Investigation of Auditor and Client Tenure*. Mid-American Journal of Business, Vol. 16, No. 2.
- Suartana, I Wayan, 2007. "Upaya Meningkatkan Kualitas Pertimbangan Audit Melalui Self Review: Kasus Going Concern Perusahaan". Pp 02.
- Teoh, S. 1992. "Auditor Independence, Dismissal Threats, and The Market Reaction to Auditor Switches". Journal of Accounting Research 30. pp 1- 23.
- Venuti, Elizabeth K. 2007." *The Going Concern Assumption Revisited : Assessing a Company's Future Viability*". The CPA Journal Online.
- Widodo, D.M. Sari. 2011. Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Auditor dalam Memberikan Opini Going Concern. Skripsi. Universitas Dipenogoro. Semarang.