

**ANALISIS DAMPAK ADOPSI IFRS PADA KEAHLIAN,  
INDEPENDENSI DAN PROFESIONALITAS AUDITOR,  
SERTA IMPLIKASINYA  
PADA *PROFESSIONAL JUDGMENT* AUDITOR**



**SKRIPSI**

Diajukan sebagai salah satu syarat  
untuk menyelesaikan program sarjana (S1)  
pada Program Sarjana Fakultas Bisnis  
Universitas Kristen Duta Wacana

Disusun oleh:

**IVANA PUSPITA SARI**

**NIM. 12090668**

**PROGRAM STUDI AKUNTANSI FAKULTAS BISNIS  
UNIVERSITAS KRISTEN DUTA WACANA  
YOGYAKARTA**

**2013**

**ANALISIS DAMPAK ADOPSI IFRS PADA KEAHLIAN,  
INDEPENDENSI DAN PROFESIONALITAS AUDITOR,  
SERTA IMPLIKASINYA  
PADA *PROFESSIONAL JUDGMENT* AUDITOR**

**SKRIPSI**

**Diajukan Kepada Fakultas Bisnis Program Studi Akuntansi  
Universitas Kristen Duta Wacana Yogyakarta  
Untuk Memenuhi Sebagian Syarat-syarat  
Guna Memperoleh Gelar  
Sarjana Ekonomi**

**Disusun oleh:  
Ivana Puspita Sari  
12090668**



**PROGRAM STUDI AKUNTANSI  
FAKULTAS BISNIS UNIVERSITAS KRISTEN DUTA  
WACANA  
YOGYAKARTA  
2013**

## HALAMAN PERSETUJUAN

Judul Skripsi : Analisis dampak adopsi IFRS pada keahlian,  
independensi dan profesionalitas auditor, serta  
implikasinya pada *professional judgment* auditor  
Nama Mahasiswa : Ivana Puspita Sari  
Nomor Induk Mahasiswa : 12090668  
Semester : Genap  
Tahun : 2013  
Fakultas : Bisnis  
Program Studi : Akuntansi

Selesai diperiksa dan disetujui di Yogyakarta

Pada tanggal, 03 Juni 2013

Dosen Pembimbing,

  
Drs. Marbudy Tyas Widodo, MM., Akt

## HALAMAN PENGESAHAN

Skripsi dengan Judul :  
**ANALISIS DAMPAK ADOPTSI IFRS PADA KEAHLIAN, INDEPENDENSI  
DAN PROFESIONALITAS AUDITOR,  
SERTA IMPLIKASINYA  
PADA *PROFESSIONAL JUDGMENT* AUDITOR**

telah diajukan dan dipertahankan oleh :

**Ivana Puspita Sari**  
**12090668**

dalam Ujian Skripsi Program Studi S1 Akuntansi  
Fakultas Bisnis  
Universitas Kristen Duta Wacana  
dan dinyatakan DITERIMA untuk memenuhi salah satu syarat memperoleh gelar  
Sarjana Ekonomi pada tanggal .... **27 MAY 2013** .....

1. Dra. Agustini Dyah Respati, MBA  
(Ketua Tim)

2. Drs. Marbudo Tyas Widodo, MM., Akt  
(Dosen Penguji)

3. Valentina Sri Sumardiyanti, S.E., M.Si  
(Dosen Penguji)

Yogyakarta, .... **03 JUN 2013** .....

Disahkan Oleh,

Dekan,



Dr. Singgih Santoso, MM

Wakil Dekan I Akuntansi,

Dra. Putriana Kristanti, MM., Akt

## HALAMAN MOTTO DAN PERSEMBAHAN

*Segala perkara dapat kutanggung di dalam Dia yang memberi kekuatan kepadaku. (Filipi 4:13)*

*Sebab Aku ini mengetahui rancangan-rancangan apa yang ada pada-Ku mengenai kamu, demikianlah firman Tuhan, yaitu rancangan damai sejahtera dan bukan rancangan kecelakaan, untuk memberikan kepadamu hari depan yang penuh harapan. (Yeremia 29:11)*

*Pencobaan-pencobaan yang kamu alami ialah pencobaan-pencobaan biasa, yang tidak melebihi kekuatan manusia. Sebab Allah setia dan karena itu Ia tidak akan membiarkan kamu dicobai melampaui kekuatanmu. Pada waktu kamu dicobai Ia akan memberikan kepadamu jalan keluar, sehingga kamu dapat menanggunya. (1 Korintus 10:13)*

### Skripsi ini saya persembahkan untuk:

- ♥ Tuhan Yesus Kristus, Allah yang senantiasa memberikan berkat dan kekuatan.
- ♥ Keluarga terkasih, ibu, ayah dan adikku yang selalu mendukung dalam doa.
- ♥ Drs. Marbudy Tyas Widodo, MM., Akt., yang memberikanku banyak ilmu.
- ♥ Teman-temanku yang telah memberikan dukungan dan semangat.
- ♥ Almamaterku Universitas Kristen Duta Wacana.

## HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI

Saya yang bertandatangan di bawah ini:

Nama : Ivana Puspita Sari

NIM : 12090668

Program Studi : Program Studi Akuntansi

Fakultas : Fakultas Bisnis

Universitas : Universitas Kristen Duta Wacana

Menyatakan dengan sesungguhnya bahwa skripsi ini adalah hasil karya saya sendiri dan semua sumber yang di kutip maupun yang dirujuk telah saya nyatakan benar. Apabila kemudian terbukti bahwa skripsi ini adalah bukan karya saya sendiri, maka saya bersedia menerima sanksi yang diberikan oleh program studi, fakultas maupun universitas kepada saya.

Yogyakarta, 6 Mei 2013

Yang Membuat Pernyataan



(Ivana Puspita Sari)

## KATA PENGANTAR

Puji syukur kepada Tuhan Yesus Kristus atas karunia dan anugerah yang telah diberikan, sehingga penulisan skripsi dengan judul “Analisis Dampak Adopsi IFRS pada Keahlian, Independensi dan Profesionalitas Auditor, serta Implikasinya pada *Professional Judgment* Auditor” dapat diselesaikan dengan baik, sebagai salah satu syarat untuk menyelesaikan studi pada Program Sarjana (S1) Program Studi Akuntansi Fakultas Bisnis Universitas Kristen Duta Wacana. Proses penulisan skripsi ini tidak terlepas dari peran serta dukungan berbagai pihak, seperti keluarga, dosen pembimbing yang selalu membimbing saya dalam penulisan skripsi ini, dan teman-teman sehingga skripsi ini dapat terselesaikan. Oleh karena itu, dengan segala kerendahan hati saya mengucapkan terima kasih kepada:

1. Drs. Marbudo Tyas Widodo, MM., Akt. selaku dosen pembimbing, yang telah memberikan bimbingan, pengarahan, dorongan dan semangat untuk saya, serta meluangkan waktu untuk memberikan konsultasi dalam penyusunan hingga terselesainya skripsi ini.
2. Dr. Singgih Santoso, SE, MM. selaku Dekan Fakultas Bisnis Universitas Kristen Duta Wacana.
3. Dra Putriana Kristanti, MM., Akt. selaku Wakil Dekan Program Studi Akuntansi Fakultas Bisnis Universitas Kristen Duta Wacana.
4. Segenap dosen Fakultas Bisnis yang telah memberikan pengetahuan dan pendidikan kepada penulis selama menuntut ilmu di Universitas Kristen Duta Wacana.

5. Staf administrasi Fakultas Bisnis, terima kasih telah memberikan dukungan kepada penulis dan kelancaran dalam penyelesaian skripsi ini.
6. Keluarga terkasih, ibu, ayah dan adikku. Terima kasih atas segala kasih, doa, dukungan, perhatian dan semangat yang telah diberikan kepada penulis dalam setiap proses penulisan skripsi.
7. Dek Karin dan Topan yang telah berjuang bersama-sama, memberikan bantuan dan semangat.
8. Dek Tega, Dek Shinta, kak Winna, kak Puput, dek Ela, Novi, Tyas, Erma, kak Lili dan Luci terima kasih untuk semuanya.
9. Teman-teman akuntansi angkatan 2009, kiranya Tuhan Yesus senantiasa melimpahkan kasih-Nya kepada kita semua.
10. Semua pihak yang tidak dapat disebutkan satu-persatu, yang telah membantu penulis dalam penyusunan skripsi ini.

Akhir kata penulis berharap penelitian ini dapat bermanfaat bagi semua pihak yang menggunakannya. Penulis memahami bahwa skripsi ini masih memiliki banyak kekurangan, oleh karena itu saran dan kritik dapat disampaikan, sehingga skripsi ini menjadi lebih baik dan bermanfaat serta dapat menambah pengetahuan dan wawasan bagi yang membaca ataupun pihak yang memerlukannya.

Yogyakarta, 6 Mei 2013

Penulis,



(Ivana Puspita Sari)

## DAFTAR ISI

|                                               |      |
|-----------------------------------------------|------|
| HALAMAN JUDUL.....                            | i    |
| HALAMAN PENGAJUAN.....                        | ii   |
| HALAMAN PERSETUJUAN.....                      | iii  |
| HALAMAN PENGESAHAN.....                       | iv   |
| HALAMAN MOTTO DAN PERSEMBAHAN.....            | v    |
| HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI.....  | vi   |
| KATA PENGANTAR.....                           | vii  |
| DAFTAR ISI.....                               | ix   |
| DAFTAR TABEL.....                             | xi   |
| DAFTAR GAMBAR.....                            | xii  |
| ABSTRAK.....                                  | xiii |
| <b>BAB I PENDAHULUAN</b>                      |      |
| 1.1 Latar Belakang.....                       | 1    |
| 1.2 Rumusan Masalah.....                      | 6    |
| 1.3 Batasan Masalah.....                      | 6    |
| 1.4 Tujuan Penelitian.....                    | 6    |
| 1.5 Kontribusi Penelitian.....                | 7    |
| <b>BAB II TINJAUAN PUSTAKA</b>                |      |
| 2.1 IFRS.....                                 | 8    |
| 2.2 Pengertian Audit.....                     | 12   |
| 2.3 Tipe Audit.....                           | 13   |
| 2.4 Standar Audit yang Berlaku Umum.....      | 14   |
| 2.4.1 Pernyataan Standar Auditing.....        | 16   |
| 2.5 Perbedaan IFRS dengan PSAK.....           | 25   |
| 2.5.1 Keunggulan <i>Fair Value</i> .....      | 27   |
| 2.5.2 Keunggulan <i>Principle Based</i> ..... | 28   |
| 2.6 Kualitas Informasi Akuntansi.....         | 28   |
| 2.7 Kualitas Audit.....                       | 30   |
| 2.8 <i>Professional Judgment</i> .....        | 35   |

### **BAB III METODE PENELITIAN**

|                                  |    |
|----------------------------------|----|
| 3.1 Jenis Data.....              | 38 |
| 3.2 Teknik Pengumpulan Data..... | 38 |
| 3.3 Desain Penelitian.....       | 39 |
| 3.4 Prosedur Analisis Data.....  | 39 |

### **BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN**

|                                                                                                                                                            |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 4.1 Deskripsi Objek Penelitian.....                                                                                                                        | 41 |
| 4.1.1 Visi dan Misi Perusahaan.....                                                                                                                        | 41 |
| 4.2 Analisis Data.....                                                                                                                                     | 42 |
| 4.2.1 Perbandingan Laporan Keuangan Sebelum dan Sesudah Adopsi<br>IFRS.....                                                                                | 42 |
| 4.2.1.1 Pernyataan Kepatuhan akan Standar.....                                                                                                             | 42 |
| 4.2.1.2 Komponen Laporan Keuangan yang Lengkap.....                                                                                                        | 44 |
| 4.2.1.2.1 Perbedaan pada Laporan Laba Rugi dan<br>Laporan Laba Rugi Komprehensif.....                                                                      | 47 |
| 4.2.1.3 Pengungkapan dalam Laporan Posisi Keuangan.....                                                                                                    | 49 |
| 4.2.1.4 Istilah Hak Minoritas.....                                                                                                                         | 51 |
| 4.2.2 Dampak Adopsi IFRS pada Keahlian, Independensi dan<br>Profesionalitas Auditor, serta Implikasinya pada <i>Professional<br/>Judgment</i> Auditor..... | 55 |
| 4.2.2.1 Dampak Adopsi IFRS pada Keahlian .....                                                                                                             | 56 |
| 4.2.2.2 Dampak Adopsi IFRS pada Independensi.....                                                                                                          | 60 |
| 4.2.2.3 Dampak Adopsi IFRS pada Profesionalitas.....                                                                                                       | 61 |
| 4.2.2.4 Dampak Adopsi IFRS pada <i>Professional Judgment</i> .....                                                                                         | 63 |

### **BAB V KESIMPULAN DAN SARAN**

|                                  |    |
|----------------------------------|----|
| 5.4 Kesimpulan.....              | 65 |
| 5.2 Keterbatasan Penelitian..... | 66 |
| 5.3 Implikasi Penelitian.....    | 67 |
| 5.1 Saran Penelitian.....        | 67 |

### **DAFTAR PUSTAKA.....69**

### **LAMPIRAN.....75**

## DAFTAR TABEL

|                                                                                  |    |
|----------------------------------------------------------------------------------|----|
| Tabel 4.1 Pernyataan Kepatuhan akan Standar.....                                 | 42 |
| Tabel 4.2 Komponen Laporan Keuangan yang Lengkap.....                            | 44 |
| Tabel 4.3 Perbedaan Laporan Laba Rugi dan Laporan Laba<br>Rugi Komprehensif..... | 46 |
| Tabel 4.4 Pengungkapan dalam Laporan Posisi Keuangan.....                        | 48 |
| Tabel 4.5 Istilah Hak Minoritas.....                                             | 50 |
| Tabel 4.6 Dampak Adopsi IFRS pada Keahlian.....                                  | 54 |
| Tabel 4.7 Dampak Adopsi IFRS pada Independensi.....                              | 57 |
| Tabel 4.8 Dampak Adopsi IFRS pada Profesionalitas.....                           | 59 |
| Tabel 4.9 Dampak Adopsi IFRS pada <i>Professional Judgment</i> .....             | 60 |

## DAFTAR GAMBAR

|                                   |    |
|-----------------------------------|----|
| Gambar 3.1 Desain Penelitian..... | 39 |
|-----------------------------------|----|

©UKDW

# ANALISIS DAMPAK ADOPSI IFRS PADA KEAHLIAN, INDEPENDENSI DAN PROFESIONALITAS AUDITOR, SERTA IMPLIKASINYA PADA *PROFESSIONAL JUDGMENT* AUDITOR

## Abstrak

Standar Pelaporan Keuangan Internasional (*International Financial Reporting Standards*-IFRS) merupakan suatu bentuk peningkatan kualitas informasi akuntansi. Peningkatan kualitas informasi akuntansi tentu saja diikuti dengan peningkatan kualitas audit. Peningkatan kualitas audit dapat dilihat dari sisi standar umum audit yaitu keahlian, independensi dan profesionalitas, yang merupakan pedoman tentang kualifikasi auditor dan kualitas pekerjaannya.

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan gambaran dan penjelasan mengenai dampak adopsi IFRS pada standar umum audit, dengan melihat dampaknya pada keahlian, independensi dan profesionalitas auditor. Penelitian ini menggunakan pendekatan eksploratif deskriptif dan hasil penelitian di analisis menggunakan Laporan Keuangan dari PT Indofood Sukses Makmur Tbk sebelum dan setelah adopsi IFRS.

Kesimpulan dari penelitian ini adalah bahwa adopsi IFRS memberikan dampak pada keahlian dan profesionalitas auditor. Bagi auditor, dengan adanya adopsi IFRS dalam laporan keuangan perusahaan, mereka dituntut untuk memiliki keahlian terkait dengan pengetahuan dalam penilaian *fair value* yang merupakan salah satu karakteristik IFRS. Sedangkan profesionalitas yang juga harus dimiliki oleh auditor adalah penggunaan pertimbangan profesional (*professional judgment*). Namun, dengan adanya adopsi IFRS ternyata tidak memberikan dampak pada independensi auditor.

**Kata Kunci:** IFRS, Keahlian, Independensi, Profesionalitas.

# ANALISIS DAMPAK ADOPSI IFRS PADA KEAHLIAN, INDEPENDENSI DAN PROFESIONALITAS AUDITOR, SERTA IMPLIKASINYA PADA *PROFESSIONAL JUDGMENT* AUDITOR

## Abstrak

Standar Pelaporan Keuangan Internasional (*International Financial Reporting Standards*-IFRS) merupakan suatu bentuk peningkatan kualitas informasi akuntansi. Peningkatan kualitas informasi akuntansi tentu saja diikuti dengan peningkatan kualitas audit. Peningkatan kualitas audit dapat dilihat dari sisi standar umum audit yaitu keahlian, independensi dan profesionalitas, yang merupakan pedoman tentang kualifikasi auditor dan kualitas pekerjaannya.

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan gambaran dan penjelasan mengenai dampak adopsi IFRS pada standar umum audit, dengan melihat dampaknya pada keahlian, independensi dan profesionalitas auditor. Penelitian ini menggunakan pendekatan eksploratif deskriptif dan hasil penelitian di analisis menggunakan Laporan Keuangan dari PT Indofood Sukses Makmur Tbk sebelum dan setelah adopsi IFRS.

Kesimpulan dari penelitian ini adalah bahwa adopsi IFRS memberikan dampak pada keahlian dan profesionalitas auditor. Bagi auditor, dengan adanya adopsi IFRS dalam laporan keuangan perusahaan, mereka dituntut untuk memiliki keahlian terkait dengan pengetahuan dalam penilaian *fair value* yang merupakan salah satu karakteristik IFRS. Sedangkan profesionalitas yang juga harus dimiliki oleh auditor adalah penggunaan pertimbangan profesional (*professional judgment*). Namun, dengan adanya adopsi IFRS ternyata tidak memberikan dampak pada independensi auditor.

**Kata Kunci:** IFRS, Keahlian, Independensi, Profesionalitas.

# **BAB I**

## **PENDAHULUAN**

### **1.1 Latar Belakang**

Akuntansi dikenal sebagai bahasa bisnis. Dalam hal bisnis, terdapat kebutuhan sebuah bahasa sebagai penghubung antara pengirim dan penerima informasi untuk memperoleh pemahaman bersama. Akuntansi bertujuan untuk menyiapkan suatu laporan keuangan yang akurat agar dapat dikomunikasikan kepada manajer, pengambil kebijakan, dan pihak berkepentingan lainnya, seperti pemegang saham, kreditur, atau pemilik.

Akuntansi yang berkembang di banyak negara sangat dipengaruhi oleh lingkungan negara, misalnya sistem hukum, pendidikan, aktivitas bisnis, sosial dan politik. Perkembangan akuntansi secara pesat maupun lambat disebabkan karena standar di masing-masing negara yang berbeda. Akibatnya, standar akuntansi, peraturan atau regulasi pemerintah, dan praktik akuntansi berbeda antar negara. Perbedaan standar akuntansi menyebabkan daya komparasi (banding) antar negara menjadi rendah, disebabkan oleh tata bahasa bisnis yang berbeda, hal ini membuat investor kesulitan memahami laporan keuangan perusahaan yang dibuat dengan standar akuntansi negara lain.

Standar Pelaporan Keuangan Internasional (*International Financial Reporting Standards-IFRS*) diadaptasi oleh Badan Standar Akuntansi Internasional (*International Accounting Standards Boards-IASB*). Sejumlah standar yang merupakan bagian dari IFRS dikenal dengan nama terdahulu

*Internasional Accounting Standards* (IAS). IAS dikeluarkan antara tahun 1973 dan 2001 oleh Badan Komite Standar Akuntansi Internasional (*Internasional Accounting Standards Committee*-IASC). Pada tanggal 1 April 2001, IASB mengambil alih tanggung jawab dari IASC untuk menyusun Standar Akuntansi Internasional. IASB terus mengembangkan standar dan menamai standar-standar barunya dengan nama IFRS. Tujuan perubahan standar tersebut adalah untuk mengembangkan standar dengan kualitas tinggi, mudah dipahami, dan dapat diterapkan, sehingga menghasilkan kualitas informasi yang tinggi, transparan dan berdaya banding, serta melakukan konvergensi untuk mengurangi perbedaan antara standar nasional dengan standar internasional.

Standar akuntansi yang berkualitas terdiri dari prinsip-prinsip komprehensif yang netral, konsisten, sebanding, relevan dan dapat diandalkan yang berguna bagi investor, kreditor dan pihak lain untuk membuat keputusan alokasi modal (SEC, 2000, dalam Situmorang, 2011). Permasalahan akan kebutuhan standar yang berkualitas tersebut menuntut akan pengadopsian IFRS yang berdasar atas adanya peningkatan kualitas akuntansi dan keseragaman standar internasional. Pengadopsian IFRS juga berlaku di Indonesia, pengadopsian ini berlaku secara penuh pada tahun 2012. Dengan mengadopsi IFRS, perusahaan-perusahaan di Indonesia diharapkan dapat meningkatkan daya informasi dari laporan keuangan. Selain itu, pengadopsian IFRS diharapkan memberikan kemudahan dalam pemahaman laporan keuangan dengan menggunakan SAK (Standar Akuntansi Keuangan) yang dikenal secara internasional, serta meningkatkan arus investasi global dan menurunkan biaya modal melalui pasar modal global.

Pengadopsian IFRS merupakan suatu bentuk peningkatan kualitas standar akuntansi. Peningkatan kualitas standar akuntansi tentu saja diikuti dengan peningkatan kualitas audit. Penelitian Ball *et al* (2003) dalam Rohaeni dan Titik (2012) menunjukkan bahwa standar berkualitas tinggi tidak selalu menghasilkan informasi akuntansi berkualitas tinggi. Dengan kata lain, peningkatan kualitas informasi akuntansi tidak hanya dapat dinilai dari sisi standar yang digunakan, tetapi juga berhubungan dengan auditor, sebagai pihak yang melakukan pemeriksaan terhadap informasi tersebut dan pihak yang akan mengidentifikasi setiap kecurangan yang terjadi pada laporan keuangan (Atik, 2008, dalam Rohaeni dan Titik, 2012). Standar audit merupakan pedoman bagi auditor dalam menjalankan tanggungjawab profesionalnya. Selama ini, sebelum ada IFRS auditor menggunakan standar audit yang berlaku umum (*generally accepted auditing standards*), yang disusun dalam tiga kategori: standar umum, standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan. Dengan adanya IFRS apakah auditor membutuhkan keahlian, independensi dan kompetensi berbeda terkait dengan standar audit yang berlaku umum tersebut?

Penelitian ini memfokuskan pada standar audit dalam kategori standar umum. Tiga standar umum berisi tentang kualifikasi auditor dan kualitas pekerjaannya. Standar umum pertama mensyaratkan bahwa individu harus mendapatkan pelatihan yang layak dan memiliki kemampuan sebagai seorang auditor. Keahlian tersebut didapat dari pendidikan formal, program pendidikan berkelanjutan dan pengalaman. Standar umum kedua mengenai independensi. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, auditor harus mempertahankan tingkahlaku independen. Independensi

menghindarkan hubungan yang mengganggu objektivitas auditor. Ketelitian profesional adalah fokus dari standar umum yang ketiga. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor cermat dan seksama.

Auditor yang berkompeten dan independen diharapkan dapat menghasilkan kualitas audit yang tinggi. Pada umumnya, kualitas audit selalu ditinjau dari pihak auditor (Sutton, 1993, dalam Zawitri, 2009). Kualitas pelaksanaan audit selalu mengacu pada standar-standar yang ditetapkan, meliputi standar umum, standar pekerjaan dan standar pelaporan (SPAP, 2001). Auditor yang berkompeten dan independen diharapkan dapat menghasilkan kualitas audit yang tinggi. Kualitas audit merupakan hal yang penting, karena dengan kualitas audit yang tinggi diharapkan dapat menghasilkan laporan keuangan yang dapat dipercaya sebagai dasar pengambilan keputusan.

Salah satu persyaratan yang harus dimiliki seorang auditor seperti dalam Pernyataan Standar Auditing (SPAP, 2001) adalah keahlian dan *due professional care*. Sementara, salah satu kunci utama profesi Akuntan Publik adalah independensi. Upaya yang harus dilakukan auditor adalah menggunakan keahlian profesionalnya dengan cermat dan seksama (*due professional care*) dan hati-hati (*prudent*) dalam pertimbangan profesional (*professional judgment*) setiap penugasan dengan selalu mengupdate pengetahuan dan memperbanyak pengalaman. Disamping itu, selalu menjaga integritas dan independensi dalam hubungannya dengan klien, sehingga kualitas hasil audit diharapkan dapat lebih baik (Hardiningsih dan Rachmawati, 2012).

Diani dan Ria (2007) dalam Idris (2012) mengatakan bahwa kualitas hasil pekerjaan audit didukung dengan pengetahuan dan kemampuan yang dimiliki oleh auditor. Hal ini mendorong auditor untuk terus belajar dan memahami perkembangan IFRS agar dapat memberikan pendapat pada suatu laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku dan benar-benar telah dikuasai dengan baik. Selain mendorong auditor untuk terus belajar dan memahami IFRS, dampak IFRS bagi auditor adalah menuntut mereka untuk memiliki *skill* lain yaitu *professional judgment*. Menurut ISA 200 (Tuanakotta, 2011) *professional judgment* adalah penerapan pengetahuan dan pengalaman yang relevan, dalam konteks auditing, akuntansi dan standar etika, untuk mencapai keputusan yang tepat dalam situasi atau keadaan selama berlangsungnya penugasan audit dan kualitas pribadi yang berarti bahwa *judgment* berbeda di antara auditor yang berpengalaman (tetapi pelatihan dan pengalaman dimaksudkan untuk mendorong konsistensi dalam *judgment*). (Paragraf A24).

Idris (2012) mengemukakan ketepatan audit *judgment* yang diambil oleh auditor didukung oleh pengetahuan yang dimilikinya. Pengetahuan tersebut meliputi pengetahuan pengauditan (umum dan khusus), pengetahuan mengenai bidang auditing dan akuntansi serta pengetahuan mengenai lingkup bisnis klien. Pengetahuan tersebut dapat diperoleh auditor melalui pendidikan formal, pelatihan teknis maupun pengalaman.

Berdasarkan latar belakang permasalahan tersebut, maka penulis memilih judul **“Analisis Dampak Adopsi IFRS pada Keahlian,**

## **Independensi dan Profesionalitas Auditor, serta Implikasinya pada *Professional Judgment Auditor*".**

### **1.2 Rumusan Masalah**

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan di atas, maka rumusan masalah yang akan dibahas yaitu “Apakah adopsi IFRS memberikan dampak pada keahlian, independensi dan profesionalitas auditor, serta bagaimana implikasinya pada *professional judgment auditor*”?

### **1.3 Batasan Masalah**

Agar pembahasan tidak menyimpang dari pokok perumusan masalah, maka dalam penulisan skripsi ini penulis hanya membahas mengenai adopsi IFRS pada penyajian laporan keuangan dan standar umum audit yang harus dimiliki oleh auditor yaitu keahlian, independensi dan profesionalitas, serta *professional judgment auditor* terkait dengan adanya IFRS.

### **1.4 Tujuan Penelitian**

Sesuai dengan rumusan masalah yang telah ada sebelumnya, maka penelitian ini mempunyai tujuan secara umum untuk memberikan gambaran, penjelasan dan analisis terhadap dampak adopsi IFRS pada keahlian, independensi dan profesionalitas auditor, serta bagaimana implikasinya pada *professional judgment auditor*.

## **1.5 Kontribusi Penelitian**

Kontribusi dari penelitian ini diharapkan akan memberikan manfaat bagi:

### **1.5.1 Bagi pembaca**

- Memberikan kontribusi terhadap ilmu akuntansi, terutama mengenai bagaimana dan apa dampak yang diberikan adopsi IFRS pada standar umum audit.
- Diharapkan hasil penelitian ini dapat menjadi acuan dan dapat digunakan untuk referensi dalam melakukan perbaikan penelitian berikutnya.
- Sebagai gambaran bagi pengguna laporan keuangan mengenai dampak adopsi IFRS.

### **1.5.2 Bagi penulis**

Dengan penelitian dari skripsi ini, penulis dapat memenuhi syarat guna memperoleh gelar Sarjana Ekonomi di Universitas Kristen Duta Wacana. Selain itu, menerapkan teori-teori yang telah diperoleh di bangku kuliah serta mengetahui fakta yang terjadi di lapangan khususnya dampak adopsi IFRS pada standar audit kategori standar umum.

## BAB V

### KESIMPULAN DAN SARAN

#### 5.1 Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan gambaran, penjelasan dan analisis terhadap dampak adopsi IFRS pada keahlian, independensi dan profesionalitas auditor, serta *professional judgment* auditor. Maka, kesimpulan yang diambil untuk menjawab rumusan masalah pada penelitian ini adalah sebagai berikut:

- Dampak dari adopsi IFRS terkait standar umum audit di Indonesia adalah adanya perubahan pada keahlian dan profesionalitas auditor. Sebelum adopsi IFRS, auditor memiliki keahlian dan profesionalitas sesuai dengan PSAK. Sedangkan, setelah adopsi IFRS, auditor dituntut untuk memiliki keahlian dan profesionalitas sesuai dengan IFRS, khususnya dalam hal penilaian *fair value*.
- Terkait dengan standar audit kedua yaitu independensi, tidak ada perbedaan dalam hal independensi auditor sebelum dan setelah adopsi IFRS.
- Perbedaan yang terjadi setelah adopsi IFRS terkait dengan keahlian auditor yaitu adanya standar pendidikan internasional yaitu *Competence Requirements for Audit Professionals* yang khusus ditujukan bagi auditor profesional, serta pemahaman beberapa teori sebagai pengetahuan dalam diri auditor untuk menilai *fair value*.

- Dampak adopsi IFRS terkait dengan profesionalitas auditor dengan cermat dan seksama adalah penggunaan *professional judgment*. Karakteristik IFRS yang berbasis pada prinsip (*principle based*), yaitu standar yang lebih bersifat fleksibel karena aturan-aturan yang detail sudah disederhanakan ke dalam beberapa prinsip-prinsip dasar membutuhkan auditor profesional yang memiliki kemampuan untuk melakukan *judgment*.
- Karakteristik IFRS yang berbasis pada prinsip (*principle based*) memberikan dampak pada penggunaan pertimbangan profesional (*professional judgment*) auditor yang lebih fleksibel dan mensyaratkan semakin banyak pertimbangan profesional yang dilakukan oleh auditor. Disamping itu, pengadopsian IFRS juga mensyaratkan auditor untuk memiliki pengetahuan yang cukup mengenai kejadian maupun transaksi bisnis dan ekonomi perusahaan secara fundamental sebelum membuat *judgment*.

## 5.2 Keterbatasan Penelitian

Terdapat beberapa keterbatasan dalam penelitian ini. Adapun keterbatasan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Penelitian ini merupakan penelitian eksploratif deskriptif yang cakupannya terbatas pada standar umum auditing saja.
2. Data penelitian yang digunakan untuk melakukan analisis atas fakta dan perbandingan terkait pengungkapan dalam laporan keuangan, hanya menggunakan satu laporan keuangan perusahaan.

### 5.3 Implikasi Penelitian

Beberapa implikasi yang terjadi kaitannya jika IFRS diadopsi secara penuh pada laporan keuangan perusahaan adalah:

1. Perubahan akan terjadi pada metode yang digunakan perusahaan, dari yang sebelumnya menggunakan *historical cost* menjadi *fair value*.
2. Adopsi IFRS akan mempengaruhi keahlian dan profesionalitas auditor, serta *professional judgment* auditor karena membutuhkan pemahaman dan pengetahuan terkait dengan karakteristik IFRS yaitu penggunaan *fair value* dan berbasis pada prinsip (*principle based*), sehingga dapat menghasilkan kualitas audit yang sesuai dengan IFRS.
3. Dengan adanya penerapan standar baru yaitu IFRS, maka auditor memerlukan keahlian, profesionalitas dan *professional judgment* sesuai dengan IFRS. Oleh karena itu, auditor akan memenuhi kualifikasi standar umum sebagai seorang auditor.
4. Implikasi terhadap laporan keuangan, perusahaan akan memerlukan auditor yang memahami IFRS untuk mengetahui gambaran tentang IFRS, serta keahlian dan profesionalitas auditor untuk menunjang kualitas audit laporan keuangan perusahaan.

### 5.4 Saran Penelitian

Berdasarkan hasil analisis dan kesimpulan pada penelitian ini, maka saran yang dapat diberikan dalam penelitian ini adalah:

1. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat lebih memahami lagi mengenai sepuluh standar audit yang berlaku umum, terlebih karena Indonesia akan

mengadopsi pelaporan keuangan berdasarkan IFRS yang mengalami perubahan dari metode *historical cost* menjadi *fair value*.

2. Penelitian selanjutnya dapat lebih memerhatikan tentang *issue* terbaru mengenai IFRS dan standar lain yang berhubungan dengan pelaporan keuangan perusahaan, agar dapat memperoleh pemahaman yang memadai mengenai kesesuaian laporan keuangan perusahaan dengan IFRS.

©UKDW

## DAFTAR PUSTAKA

- Anggraita, Viska. 2012. *Dampak Penerapan PSAK 50/55 (revisi 2006) terhadap Manajemen laba diperbankan: Peranan Mekanisme Corporate Governance, Struktur Kepemilikan, dan Kualitas Audit*. Simposium Nasional Akuntansi XV. Banjarmasin.
- Anjasgoro, Mega. 2010. *Adopsi International Financial Report Standard: "Kebutuhan atau Paksaan?" Studi Kasus pada PT. Garuda Airlines Indonesia*. Skripsi Fakultas Ekonomi pada Universitas Diponegoro Semarang.
- Anwar, Arif Budiman. 2010. *Analisis Pengaruh Kinerja Keuangan dan Kualitas Pengungkapan Informasi Terhadap Return Saham*. Jakarta. Tesis Universitas Indonesia.
- Arens, Alvin, A., Randal, J. Elder., & Mark, S. Beasley. 2008. *Auditing dan Jasa Assurance*. Jakarta: Erlangga.
- Arief, Faisal. (2012, 29 Mei). *Konvergensi GAAP ke IFRS*. Diperoleh 15 Maret 2013, dari <http://faisal-samsung.blogspot.com/2012/05/konfederensi-gaap-ke-ifrs.html>.
- Ayu. (2011, 25 April). *IFRS: Sebuah Penyeragaman Standar*. Diperoleh 21 Februari 2013, dari [http://ayublogluph.blogspot.com/2011\\_04\\_01\\_archive.html](http://ayublogluph.blogspot.com/2011_04_01_archive.html).
- Boynton, C. William., Raymond, N. Johnson & Walter, G. Kell. 2002. *Modern Auditing*. Jilid Satu, Edisi Tujuh. Jakarta: Erlangga.
- BUMN Track. (2011, 13 September). *IFRS: Principles-Based Accounting Standards*. Diperoleh 21 Maret 2013, dari [http://www.bumntrack.com/index.php/artikel/view\\_artikel/396](http://www.bumntrack.com/index.php/artikel/view_artikel/396).
- Candra. (2012, 16 April). *Prinsip Historical Cost Vs Fair Value*. Diperoleh 31 Mei 2013, dari <http://candradwiandika.blogspot.com/2012/04/prinsip-historical-cost-vs-fair-value.html>.
- Celphee. (2012, 19 Nov). *Pengertian IFRS*. Diperoleh 21 Februari 2013, dari <http://celphee-surf.blogspot.com/2012/11/pengertian-ifrs.html#!/2012/11/pengertian-ifrs.html>.
- Cooper, Donald. R & C. William, Emory. *Metode Penelitian Bisnis*. Jilid Satu, Edisi Lima. Jakarta: Erlangga.

- Darmawan, Arif. 2012. *Pengaruh Adopsi IFRS terhadap Earnings response Coefficient*. Yogyakarta. Tesis Universitas Gadjah Mada.
- Eliza, Any. 2012. Tinjauan Atas PSAK No.1 (Revisi 2009): Penyajian Laporan Keuangan dan Perbedaannya dengan PSAK No.1 (Revisi 1998). *Jurnal Ilmiah ESAI, Volume 6 No.2*, 3-7.
- Gamayuni, Rindu Rika. 2009. Perkembangan Standar Akuntansi Keuangan Indonesia Menuju International Financial Reporting Standards. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan, Volume 14 No.2*, 154.
- Guy, Dan, M., C. Wayne, Alderman & Alan, J. Winters. 2002. *Auditing*. Jilid 1, Edisi Lima. Jakarta: Erlangga.
- Halim, Abdul. 2008. *Auditing Dasar-dasar Audit Laporan Keuangan*. Jilid Satu, Edisi Empat. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- Hardiningsih, Pancawati dan Rachmawati Meita Oktaviani. 2012. *Pengaruh Due Professional Care, Etika, dan Tenur terhadap Kualitas Audit (Perspektif Expectation Theory)*. Jurnal Akuntansi. Unisbank Semarang.
- Idris, Seni Fitriani. 2012. *Pengaruh Tekanan Ketaatan, Kompleksitas Tugas, Pengetahuan dan Persepsi Etis terhadap Audit Judgment (Studi Kasus Pada Perwakilan BPKP Provinsi DKI Jakarta)*. Skripsi Fakultas Ekonomika dan Bisnis pada Universitas Diponegoro Semarang.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2001. *SA Seksi 210*. Diperoleh 18 Maret 2013, dari <http://alengwee.files.wordpress.com/2011/10/sa-seksi-210.pdf>.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2001. *SA Seksi 220*. Diperoleh 18 Maret 2013, dari <http://natawidnyana.files.wordpress.com/2009/04/psa-no-04-sa-seksi-220-independensi.pdf>.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2001. *SA Seksi 230*. Diperoleh 18 Maret 2013, dari <http://alengwee.files.wordpress.com/2011/10/sa-seksi-230.pdf>.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2008. *Standar Pendidikan Internasional IFAC*. Diperoleh 19 Maret 2013, dari <http://www.iaiglobal.or.id/ppa.php?id=5>.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2009. *PSAK No. 1 (Revisi 2009)*. Diperoleh 5 April 2013, dari <http://staff.blog.ui.ac.id/martani/files/2011/04/ED-PSAK-1.pdf>.
- Ikatan Akuntan Indonesia. *Standar Profesional Akuntan Publik*. 2001. Jakarta: Salemba Empat.

- Indonesia Stock Exchange. Tanpa Tahun. *Annual Report 2011 Laporan Tahunan Indofood*. Diperoleh 4 April 2013, dari [http://www.idx.co.id/Portals/0/StaticData/ListedCompanies/Corporate\\_Actions/New\\_Info\\_JSX/Jenis\\_Informasi/01\\_Laporan\\_Kuangan/04\\_Annual%20Report/2011/INDF/INDF\\_AR%202011.pdf](http://www.idx.co.id/Portals/0/StaticData/ListedCompanies/Corporate_Actions/New_Info_JSX/Jenis_Informasi/01_Laporan_Kuangan/04_Annual%20Report/2011/INDF/INDF_AR%202011.pdf).
- Irawati, ST. Nur. 2011. *Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit pada Kantor Akuntan Publik di Makassar*. Skripsi Fakultas Ekonomi pada Universitas Hasanuddin Makassar.
- Iswahyudi, Achmad., dkk. (2012, 23 Maret). *Pertaruhan Profesionalitas, Integritas Etika, Akuntabilitas Akuntan Indonesia di Ajang Perekonomian Global*. Diperoleh 18 Maret 2013, dari <http://senyummu13.wordpress.com/2012/03/23/pertaruhan-profesionalitas-integritas-etika-akuntabilitas-akuntan-indonesia-di-ajang-perekonomian-global/>.
- Iyen. (2011, 5 Juli). *PSAK No.1 (Revisi 2009) Komponen Laporan Keuangan Lengkap, Penyajian Laporan Keuangan, dan Extraordinary Items*. Diperoleh 8 April 2013, dari <http://akuntanmuda.wordpress.com/2011/07/05/psak-no-1-revisi-2009-komponen-laporan-keuangan-lengkap-penyajian-laporan-keuangan-dan-extraordinary-items/>.
- Jr, William, F. Messier., Steven, M. Glover & Douglas, F. Prawitt. 2006. *Jasa Audit & Assurance: Pendekatan Sistematis*. Buku Satu, Edisi Empat. Jakarta: Salemba Empat.
- Jusuf, Amir Abadi. 2009. Bagaimana Dunia Pendidikan Mengantisipasi Pemberlakuan IFRS 2012. *Akuntan Indonesia Edisi No. 17, Tahun III, Juni 2009*, 22.
- Khuzna, Nuerazriul. (2012, 9 Juni). *Perbandingan Antara IFRS dan PSAK*. Diperoleh 15 Maret 2013, dari <http://nuerazriul-khuzna.blogspot.com/2012/06/perbandingan-antara-ifrs-dan-psak.html>.
- Kuncoro, Mudrajad. 2003. *Metode Riset untuk Bisnis dan Ekonomi*. Jakarta: Erlangga.
- Kurniawan, Dudi. M. 2012. *Pengertian IFRS*. Diperoleh 20 Februari 2013, dari <http://phity2.blogspot.com/2012/10/ifrs.html>.
- Kustina, Ketut Tanti. 2013. Dampak Konvergensi International Financial Reporting Standards (IFRS) bagi Pelaporan Akuntansi Perusahaan di Indonesia. *Jurnal pada Universitas Pendidikan Nasional Denpasar Bali*.
- Malhotra, Naresh. K. 2005. *Riset Pemasaran Pendekatan Terapan*. Jilid Satu, Edisi Empat. Jakarta: Indeks.

- Martani, Dwi. (2012, Juni). *Dampak Implementasi IFRS bagi Perusahaan*. Diperoleh 26 April 2013, dari <http://staff.blog.ui.ac.id/martani/files/2012/06/Dampak-Implementasi-IFRS.doc>.
- Mika. (2012, 21 Agustus). *Konvergensi IFRS dan Pengaruhnya ke Audit*. Diperoleh 12 Februari 2013, dari <http://mahonakmohak.wordpress.com/2012/08/21/konvergensi-ifrs-dan-pengaruhnya-ke-audit/>.
- Mstakimch. (2012, 30 Juli). *Principal Base Dan Rule Base*. Diperoleh 15 Maret 2013, dari <http://mstakimch.wordpress.com/2012/07/30/principal-base-dan-rule-base-4/>.
- Mulyadi. 2002. *Auditing*. Buku Satu, Edisi Enam. Jakarta: Salemba Empat.
- Nawi. (2012, 14 Mei). *Penerapan IFRS di Tahun 2012 Bagaimana Dampaknya Terhadap Bisnis dan Auditor*. Diperoleh 15 Maret 2013, dari <http://nawi20208019.blogspot.com/>.
- Nazir, M. 1988. *Pengertian Studi Kepustakaan*. Diperoleh 10 Mei 2013, dari <http://teori-ilmupemerintahan.blogspot.com/2011/06/pengertian-studi-kepustakaan.html>.
- Nurharyanto. (2010, 15 November). *International Financial Reporting Standards (IFRS) Konvergensi dan Potensi Kendala Implementasinya di Indonesia*. Diperoleh 12 November 2012, dari [http://nurharyanto.files.wordpress.com/2012/05/blog\\_ifrs.pdf](http://nurharyanto.files.wordpress.com/2012/05/blog_ifrs.pdf).
- Official, Zein Yusuf. (2010, 15 Desember). *Fair Value Accounting, Wajarkah bagi Keuangan Perusahaan?*. Diperoleh 21 Maret 2013, dari <http://zeinyusufofficial.wordpress.com/2010/12/15/46/>.
- Phity. (2012, 30 Desember). *PSAK Konvergensi IFRS*. Diperoleh 15 Maret 2013, dari <http://phity2.blogspot.com/2012/12/psak-konvergensi-ifrs.html>.
- Portal Kementerian BUMN. (2012, 5 Januari). *IFRS: Principles-Based Accounting Standards*. Diperoleh 15 Maret 2013, dari <http://www.bumn.go.id/ptpn5/galeri/ifrs-principles-based-accounting-standards/>.
- Prasita, Andin dan Priyo Hari Adi. 2011. *Pengaruh Kompleksitas Audit dan Tekanan Anggaran Waktu terhadap Kualitas Audit dengan Moderasi Pemahaman terhadap Sistem Informasi*. Skripsi Fakultas Ekonomi pada Universitas Kristen Satya Wacana Salatiga.

- Qivi, Hady Daholi. (2011, 13 Juli). *Perbandingan antara IFRS dengan PSAK*. Diperoleh 5 April 2013, dari <http://daholi4tengku.files.wordpress.com/2011/07/perbandingan-antara-ifrs-dengan-psak-qv1.pdf>.
- Rahmi, Yulia. (2011, 24 April). *Fair Value Ku Fair Value Mu*. Diperoleh 25 April 2013, dari <http://yuliahmiaccountingunand08.blogspot.com/2011/04/fair-value-ku-fair-value-mu.html#!/2011/04/fair-value-ku-fair-value-mu.html>.
- Ririn. (2012, 16 April). *Konversi Standar Akuntansi*. Diperoleh 21 Februari 2013, dari <http://ririn21.blogspot.com/2012/04/konversi-standar-akuntansi.html>.
- Rohaeni, Dian dan Titik Aryati. 2012. *Pengaruh Konvergensi IFRS terhadap Income Smoothing dengan Kualitas Audit sebagai Variabel Moderasi*. Simposium Nasional Akuntansi XV. Banjarmasin.
- Setyorini, Andini Ika. 2011. *Pengaruh Kompleksitas Audit, Tekanan Anggaran Waktu, dan Pengalaman Auditor terhadap Kualitas Audit dengan Variabel Moderating Pemahaman terhadap Sistem Informasi (Studi Empiris pada Auditor KAP di Semarang)*. Skripsi Fakultas Ekonomi pada Universitas Diponegoro Semarang.
- Shvoong. (2013, 8 Januari). *Ifrs (International Financial Reporting Standard)*. Diperoleh 20 Februari 2013, dari <http://id.shvoong.com/business-management/accounting/2348580-ifrs-international-financial-reporting-standard/>.
- Situmorang, Murni Ana Sulfia. 2011. *Transisi menuju IFRS dan Dampaknya terhadap Laporan Keuangan (Studi Empiris Pada Perusahaan Yang Listing di BEI)*. Skripsi Fakultas Ekonomi pada Universitas Diponegoro Semarang.
- Subekti, Imam. 2012. *Relevansi Nilai atas Informasi Akuntansi, Struktur Kepemilikan Saham, dan Afiliasi Group Bisnis pada Perusahaan Publik di Indonesia*. Simposium Nasional Akuntansi XV. Banjarmasin.
- Tanzil, J., dkk. (2012, 8 September). *Dampak Konvergensi IFRS terhadap Kualitas Pelaporan Keuangan*. Diperoleh 12 Februari 2013, dari <http://www.jtanzilco.com/main/index.php/component/content/article/1-kap-news/717-dampakkon>.
- The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2010. *International Standards on Auditing 200*.
- Tuanakotta, Theodorus. M. 2011. *Berpikir Kritis dalam Auditing*. Jakarta: Salemba Empat.

- Wardoyo, Trimanto. S. 2011. *Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit (Survey Terhadap Kantor Akuntan Publik di Jakarta Selatan)*. Skripsi Fakultas Ekonomi pada Universitas Kristen Maranatha Bandung.
- Wibisana, Jusuf. 2009. Fair Value Shifting Paradigm: Historical Cost to Fair Value. *Akuntan Indonesia Edisi No. 16, Tahun III, April 2009*, 3.
- Wijaya, Indra. (2007, 21 Mei). *Pengukuhan Prof Indra Wijaya : Mengadopsi IFRS berkarakteristik Indonesia*. Diperoleh 20 Februari 2013, dari <http://www.ugm.ac.id/index.php?page=rilis&artikel=772>.
- Yustisia, Yunni Angela. 2012. Analisis Implementasi PSAK 13 (Pasca Adopsi IFRS) dan Pengaruhnya terhadap Laba Perusahaan. *Jurnal Akuntansi. Universitas Lampung*.
- Zawitri, Sari. 2009. *Analisis Faktor-Faktor penentu Kualitas Audit yang Dirasakan dan Kepuasan Auditee di pemerintah Daerah (Studi Lapangan pada Pemerintah Daerah KalBar tahun 2009)*. Semarang. Tesis Universitas Diponegoro.