BAB II

KAJIAN PUSTAKA KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Etika Profesi Auditor Eksternal

Menurut Sukrisno Agoes dan I Cenik Ardana (2009:26) etika adalah :

"Etika secara etimologis dapat diartikan sebagai ilmu tentang apa yang bisa dilakukan, atau ilmu tentang adat kebiasaan yang berkenaan dengan hidup yang baik dan yang buruk".

Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2010 : 49) etika profesi adalah :

"Kode etik untuk profesi tertentu dan karenanya harus dimengerti selayaknya bukan sebagai etika absolut".

Setiap profesi yang memberikan pelayanan jasa pada masyarakat harus memiliki kode etik, yang merupakan seperangkat prinsip–prinsip moral yang mengatur tentang perilaku professional (Agoes: 2004). Tanpa etika, profesi akuntan tidak akan ada karena fungsi akuntan adalah sebagai penyedia informasi untuk proses pembuatan keputusan bisnis oleh para pelaku bisnis. Etika profesi merupakan karakteristik suatu profesi yang membedakan suatu profesi dengan profesi lain, yang berfungsi untuk mengatur tingkah laku para anggotanya (Murtanto dan Marini 2003).

Dalam hal etika, sebuah profesi harus memiliki komitmen moral yang tinggi yang dituangkan dalam bentuk aturan khusus. Aturan ini merupakan aturan main dalam menjalankan atau mengemban profesi tersebut, yang biasa disebut sebagai kode etik. Kode etik harus dipenuhi dan ditaati oleh setiap profesi yang memberikan jasa pelayanan kepada masyarakat dan merupakan alat kepercayaan bagi masyarakat luas. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa setiap profesional wajib mentaati etika profesinya terkait dengan pelayanan yang diberikan apabila menyangkut kepentingan masyarakat luas (Sukrisno Agoes : 2004) . Masih dari (Sukrisno Agoes : 2004) menunjukkan kode etik IAPI dan aturan etika Kompartemen Akuntan Publik, Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) dan standar pengendalian mutu *auditing* merupakan acuan yang baik untuk mutu *auditing*.

Berdasarkan definisi mengenai etika dan etika profesi diatas, dapat ditarik kesimpulan bahwa etika profesi adalah suatu tindakan yang dapat membedakan antara yang benar dan yang salah dari suatu pekerjaan yang dimiliki.

2.1.1.1 Indikator Etika Profesi Auditor Eksternal

Menurut (Sukrisno Agoes 2012:43) Prinsip prinsip etika yang dirumuskan IAPI dan dianggap menjadi kode etik perilaku akuntan Indonesia sebagai berikut :

1. Tanggung Jawab Profesi

Dalam melaksanakan tanggung jawabnya sebagai profesional, setiap anggota harus senantiasa menggunakan pertimbangan moral dan profesional dalam semua kegiatan yang dilakukannya. Sebagai profesional, anggota mempunyai peran penting dalam masyarakat. Sejalan dengan peran tersebut, anggota mempunyai tanggung jawab kepada semua pemakai jasa profesional mereka. Anggota juga harus selalu bertanggungjawab untuk bekerja sama dengan sesama anggota untuk mengembangkan profesi akuntansi, memelihara kepercayaan masyarakat dan menjalankan tanggung jawab profesi dalam mengatur dirinya sendiri.

2. Kepentingan Publik

Setiap anggota berkewajiban untuk senantiasa bertindak dalam kerangka pelayanan kepada publik, menghormati kepercayaan publik, dan menunjukan komitmen atas profesionalisme. Satu ciri utama dari suatu profesi adalah penerimaan tanggung jawab kepada publik. Profesi akuntan memegang peran yang penting di masyarakat, dimana publik dari profesi akuntan yang terdiri dari klien, pemberi kredit, pemerintah, pemberi kerja, pegawai, investor, dunia bisnis dan keuangan, dan pihak lainnya bergantung kepada obyektivitas dan integritas akuntan dalam memelihara berjalannya fungsi bisnis secara tertib.

3. Integritas

Integritas adalah suatu elemen karakter yang mendasari timbulnya pengakuan profesional. Integritas merupakan kualitas yang melandasi kepercayaan publik dan merupakan patokan (benchmark) bagi anggota dalam menguji keputusan yang diambilnya. Integritas mengharuskan seorang anggota untuk, antara lain, bersikap jujur dan berterus terang tanpa harus mengorbankan rahasia penerima jasa. Pelayanan dan kepercayaan publik tidak boleh dikalahkan oleh keuntungan pribadi. Integritas dapat menerima kesalahan yang tidak disengaja dan perbedaan pendapat yang jujur, tetapi tidak menerima kecurangan atau peniadaan prinsip.

4. Obyektivitas

Setiap anggota harus menjaga obyektivitasnya dan bebas dari benturan kepentingan dalam pemenuhan kewajiban profesionalnya. Obyektivitasnya adalah suatu kualitas yang memberikan nilai atas jasa yang diberikan anggota. Prinsip obyektivitas mengharuskan anggota bersikap adil, tidak memihak, jujur secara intelektual, tidak berprasangka atau bias, serta bebas dari benturan kepentingan atau dibawah pengaruh pihak lain.

5. Kompetensi dan Kehati-hatian Profesional

Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan berhati-hati, kompetensi dan ketekunan, serta mempunyai kewajiban untuk mempertahankan pengetahuan dan ketrampilan profesional pada tingkat yang diperlukan untuk memastikan bahwa klien atau pemberi kerja memperoleh manfaat dari jasa profesional dan teknik yang paling mutakhir. Hal ini mengandung arti bahwa anggota mempunyai kewajiban untuk melaksanakan jasa profesional dengan sebaik-baiknya sesuai dengan kemampuannya, demi kepentingan pengguna jasa dan konsisten dengan tanggung jawab profesi kepada publik.

6. Kerahasiaan

Setiap anggota harus menghormati kerahasiaan informasi yang diperoleh selama melakukan jasa profesional dan tidak boleh memakai atau mengungkapkan informasi tersebut tanpa persetujuan, kecuali bila ada hak atau kewajiban professional atau hukum untuk mengungkapkannya. Kepentingan umum dan profesi menuntut bahwa standar profesi yang berhubungan dengan kerahasiaan didefinisikan bahwa terdapat panduan mengenai sifat sifat dan luas kewajiban kerahasiaan serta mengenai berbagai keadaan di mana informasi yang diperoleh selama melakukan jasa profesional dapat atau perlu diungkapkan.

7. Perilaku Profesional

Setiap anggota harus berperilaku yang konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menjauhi tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi. Kewajiban untuk menjauhi tingkah laku yang dapat mendiskreditkan profesi harus dipenuhi oleh anggota sebagai perwujudan tanggung jawabnya kepada penerima jasa, pihak ketiga, anggota yang lain, staf, pemberi kerja dan masyarakat umum.

8. Standar Teknis

Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya sesuai dengan standar teknis dan standar profesional yang relevan. Sesuai dengan keahliannya dan dengan berhati-hati, anggota mempunyai kewajiban untuk melaksanakan penugasan dari penerima jasa selama penugasan tersebut sejalan dengan prinsip integritas dan obyektivitas. Standar teknis dan standar professional yang harus ditaati anggota adalah standar yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia. Internasional Federation of Accountants, badan pengatur, dan pengaturan perundang-undangan yang relevan.

2.1.2 Masa Perikatan Audit

Menurut Suhaib Aamir et.,al (2011:6) definisi jumlah masa perikata audit berturut-turut (*audit tenure*) adalah:

"Audit tenure is defined as the audit firm's (auditor's) total duration to hold their certain or the number of consecutive years that the audit firm (auditor) has audited it's certain client".

Menurut *Johnson et al.,* (2002 : 637-640*)* mendefinisikan *audit tenure* sebagai berikut :

"*This is the number of consecutive years that the audit firm (auditor) has audited the client".*

Menurut *carey dan simnet* (2006 : 653-657) mendefinisikan *audit tenure* sebagai berikut :

"*Periode of engagement between the auditor for with the client. The auditor indicates the length of their work for client in a matter years".*

Menurut *Grifin et al* mendefinisikan *audit tenure* adalah :

"*Duration of an auditor's work and relate to client which means the length of time of auditor to work within the contract".*

Menurut Azizkhani, et. al. (2006:12) mendefinisikan *audit tenure* sebagai berikut:

"*Auditor tenure* merupakan jumlah tahun berturut – turut bahwa perusahaan telah mempertahankan auditor atau jumlah tahun berturut-turut bahwa laporan audit telah ditanda tangani oleh mitra audit yang sama".

Berdasarkan definisi tersebut dapat penulis dapat menyimpulkan bahwa *audit tenure* adalah sebagai jumlah tahun berturut – turut bahwa KAP (auditor) telah mengaudit klien. Hubungan yang terlalu panjang dengan klien berpotensi untuk menyebabkan kepuasan prosedur audit yang kurang ketat membuat sikap independen menjadi sulit untuk diterapkan dan juga dapat merusak objektivitas auditor sehingga auditor menjadi kurang skeptis dan kurang teliti dalam mengumpulkan bukti untuk audit mereka masa perikatan audit yang baik itu tidak terlalu lama dan juga tidak terlalu pendek.

Hubungan yang lama antara perusahaan dengan kantor akuntan dapat mengarahkan pada kedekatan antara kantor akuntan dengan manajemen perusahaan sehingga membuat sikap independen menjadi sulit untuk diterapkan oleh kantor akuntan (Dao *et al.*, 2008).

Carcello dan Nagy (2004) menggunakan kategori tenure pendek jika hubungan auditor dank lien berjalan selama 3 tahun kurang, sedang jika hubungan telah berjalan selama 4 sampai 8 tahun dan panjang jika hubungan auditor dengan

klien telah berlangsung lebih dari 9 tahun. Salah satu usulan untuk mengurangi ancaman yang dapat merusak objektivitas auditor adalah dengan meminta mereka untuk rotasi terhadap perusahaan yang diaudit dalam suatu batasan waktu tertentu. Rotasi ini bertujuan untuk mencegah auditor dan KAP yang mungkin bisa menjadi tergantung pada klien tersebut sepanjang waktu.

Menurut Arens et.al (2012:136) di Amerika Serikat seperti yang disyaratkan oleh *Sarbanes- Oxley Act*, aturan independensi SEC mengharuskan pimpinan dan partner audit merotasi penugasan audit sesudah 5 tahun berturut-turut dengan masa "*cooling-off*" selama 5 tahun juga. Hal tersebut dimaksud untuk menjaga tingkat independensi dari akuntan publik. (Maradona et al, 2010)

Di Indonesia sendiri, peraturan yang mengatur tentang *audit tenure* adalah Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 359/KMK.06/2003 pasal 2 tentang "Jasa Akuntan Publik". Peraturan tersebut merupakan perubahan atas Keputusan Menteri Keuangan Nomor 423/KMK.06/2002, yang mengatur bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dapat dilakukan oleh KAP paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang akuntan publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut. Peraturan tersebut kemudian diperbaharui dengan dikeluarkannya Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 tentang "Jasa Akuntan Publik" pasal 3. Peraturan ini mengatur tentang pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dilakukan oleh KAP paling lama untuk 6 (enam) tahun buku berturut-turut, dan oleh seorang akuntan publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut. Akuntan publik dan kantor akuntan

boleh menerima kembali penugasan audit umum untuk klien setelah satu tahun buku tidak memberikan jasa audit umum atas laporan keuangan klien tersebut.

2.1.2.1 Indikator dari Masa Perikatan Audit

Menurut *Jhonson et al* (2002) terdapat dua dimensi masa perikatan audit yaitu :

1. *Audit Firm Tenure*
   a. Lamanya KAP melakukan perikatan audit dengan klien.
   b. Lamanya KAP melakukan pergantian atas klien
2. *Audit Partner Tenure*
   a. Lamanya patner tetap melakukan penugasan audit.
   b. Lamanya perjanjian dalam pekerjaan audit.

2.1.3 Kualitas Audit

Menurut Arens.et.,al, (2011 :105) definisi kualitas audit mencakup pengertian sebagai berikut :

"Audit quality means how tell an audit detects and report material misstatements in financial statements. The detection aspect is a reflection of auditor competence, while repoiting is a reflection of ethics or auditor integrity, particularly independence".

Menurut penelitian Aamir,et.,al, (2011:1-3) definisi kualitas audit adalah :

"Audit quality is defined as a positive constructives process used to assess,verify and validate the quality of audit process and activities performed by an auditor".

Menurut Knetchel et.,al (2011:1-3) definisi kualitas audit adalah sebagai berikut :

"Gabungan dari proses pemeriksaan sistematis yang baik, yang sesuai dengan standar yang berlaku umum, dengan *auditors judgments* (skeptisme dan

pertimbangan profesional) yang bermutu tinggi, yang dipakai oleh auditor kompeten dan independen, dalam menerapkan proses pemeriksaan tersebut, untuk menghasilkan audit yang bermutu tinggi".

Berdasarkan definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa kualitas audit adalah proses bagaimana audit mendeteksi dan melaporkan salah saji material dalam laporan keuangan.

2.1.3.1 Indikator Kualitas Audit

Wooten (2003) telah mengembangkan model kualitas audit dari membangun teori dan penelitian empiris yang ada. Model yang disajikan oleh Wooten dalam penelitian ini dijadikan sebagai indikator untuk kualitas audit, yaitu:

1. Deteksi salah saji
2. Kesesuaian dengan SPAP
3. Kepatuhan terhadap SOP
4. Risiko audit

2.2 Kerangka Pemikiran

2.2.1 Pengaruh Etika Profesi Auditor Eksternal terhadap Kualitas Audit

Menurut Arrens (2012 : 120) menyebutkan: etika profesi auditor adalah standar-standar, prinsip-pirinsip, interprestasi atas peraturan etika dan kaidah etika yang harus dilakukan seorang auditor dalam memeriksa laporan keuangan dan menghasilkan kualitas audit yang layak untuk dipublikasikan.

Selain dari teori ada juga beberapa penelitian dari jurnal sebelumnya sebagai berikut :

Pancawati Hardiningsih, Rachmawati Meita Oktaviani menyatakan bahwa etika profesi mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Hasil ini menunjukkan bahwa dengan selalu menjaga etika, maka auditor akan selalu menjaga kualitas hasil auditnya. Sementara tenur tidak mempunyai pengaruh terhadap kualitas audit. Hasil ini menunjukkan bahwa semakin lama tenur ternyata akan menurunkan kualitas audit.

Mudrika Alamsyah Hasan Penegakkan etika professional merupakan kunci untuk memberikan kepercayaan kepada masyarakat terhadap jasa yang diberikan oleh akuntan publik, apabila etika profesi yang menjadi landasan bagi akuntan publik tidak dijalankan semestinya maka akan berdampak kepada munculnya masalah berupa ketidakpercayaan masayarakat terhadap jasa profesional yang diberikan.

Widagdo *et al* mengatakan Audit yang berkualitas sangat penting untuk menjamin bahwa profesi akuntan memenuhi tanggung jawabnya kepada investor, masyarakat umum dan pemerintah serta pihak-pihak lain yang mengandalkan kredibilitas laporan keuangan yang telah diaudit, dengan menegakkan etika yang tinggi.

2.2.2 Pengaruh Masa Perikatan Audit terhadap Kualitas Audit

Menurut *Quick et al* (2008 : 161) menyebutkan :

“Aturan rotasi secara wajib dilakukan untuk meningkatkan indenpendensi dari audit firm dan juga untuk meningkatkan kualitas audit”.

Hayes et.al (2005: 51-52) mengemukakan bahwa kombinasi terbaik dalam kaitannya dengan kualitas audit yang tinggi. Adalah masa perikatan KAP yang tidak terlalu pendek tapi tidak juga terlalu panjang (berlebihan) dalam rangka meningkatkan kualitas audit.

Menurut Wooten (2003) hubungan yang panjang antara KAP dan klien dikaitkan dengan kualitas audit yang rendah. Auditor dapat terlalu nyaman dengan klien dan tidak menyesuaikan prosedur audit dalam mencerminkan perubahan bisnis dan risiko yang terkait. Auditor jadi kurang skeptic dan dalam mengumpulkan bahan bukti audit tidak melaksanakan audit sesuai dengan prosedur yang berlaku.

Selanjutnya *Paino et al* (2010 : 38) faktor yang mempengaruhi kualitas audit adalah *audit tenure* (jangka waktu audit) suatu audit firm. Salah satu ciri dari panjang masa audit (*audit tenure*) adalah keterkaitan tahun pertama (masa *tenure* pendek) dianggap kurang menyeluruh (kurang mendalam), karena hal ini membutuhkan beberapa waktu untuk mengidentifikasi semua resiko audit potensial untuk klien baru.

Namun menurut Rick Hayes et al (2005 : 51) jika waktu terlalu lama (masa *tenure* berlebihan / *excessive tenure*) penugasan audit, maka auditor akan kehilangan skeptisme profesionalnya. Oleh karena itu juga akan mengurangi kualitas audit. Kombinasi terbaik adalah tidak terlalu pendek tetapi tiidak terlalu lama (berlebihan), dalam rangka meningkatkan kualitas audit.

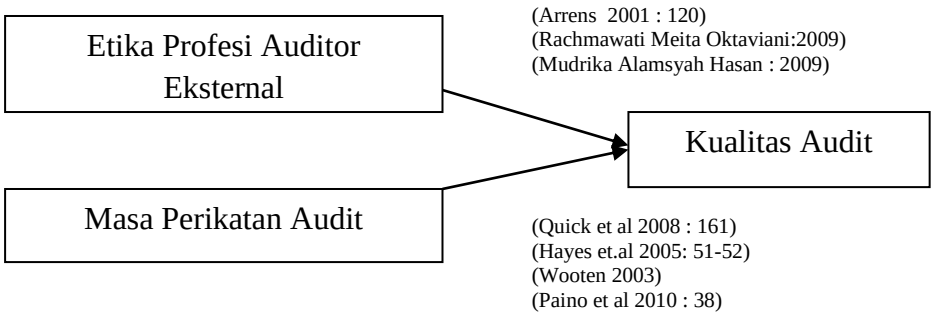
Beberapa penelitian mengenai hubungan masa perikatan audit terhadap kualitas audit :

Menurut Carcello dan Nagy (2004) melakukan penelitian dengan menggunakan *proxy* untuk kualitas audit. Mereka menemukan laporan keuangan yang curang lebih cenderung terjadi di tiga tahu pertama selama penugasan audit, tetapi mereka gagal untuk menemukan bukti bahwa laporan keuangan yang curang lebih mungkin untuk masa penugasan KAP yang panjang, hasil mereka konsisten dengan argument bahwa kewajiban rotasi perusahaan mungkin meliki efek buruk pada kualitas audit.

Menurut Myers dan Omer (2003) menunjukan hasil bahwa kualitas audit justru semakin meningkat seiring dengan bertambahnya lamanya tenur kantor akuntan publik dan tenur partner audit.

Menurut Jackson, Moldrich dan Roebuck (2008) melakukan penelitian di Australia yang menemukan bahwa masa audit yang lama semakin meningkat kualitas audit yang diproksikan dengan opini audit berkaitan denga *going concern.*

Sehingga berdasarkan logika diatas maka etika profesi auditor eksternal dan masa perikatan audit memiliki pengaruh terhadap kualitas audit, maka kerangka pemikiran penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut:



Gambar 2.1
Paradigma Penelitian

2.2.3 Penelitian Sebelumnya

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

No	Nama Peneliti	Judul Peneliti	Sumber	Hasil Penelitian
1	Sylvie Leonora, Yuliawati Tan, Aurelia Carina Sutanto.	Analisis Hubungan Masa Perikatan Audit dengan Kualitas Audit	Jurnal Ilmiah Mahasiswa Universitas Surabaya Vol.1 No. 1 (2012)	Berdasarkan pengujian hipotesis, terbukti bahwa masa perikatan audit tidak berhubungan dengan opini audit berkaitan dengan *going concern* sebagai proksi kualitas audit.
2	Al-Thuneibat,Ibrahim Al Issa dan Ata Baker.	*Do Audit Tenure and Firm Size Contribute To Audit Quality? Empirical Evidence From Jordan*	*Managerial Auditing Journal Vol.26 No.4 pp.317-334 2011*	*Audit Tenure* mempengaruhi kualitas audit secara negatif.
3	Pancawati Hardiningsih, Rachmawati Meita Oktaviani	Pengaruh *Due Profesional care*, Etika, dan *Tenure* terhadap Kualitas Audit.	Artikel Era global kebijakan penting	Due Professional Care mempunyai pengaruh positif terhadap kualitas audit. Hasil ini menunjukkan bahwa auditor selalu melakukan review secara kritis pada setiap tingkat supervise terhadap pelaksanaan audit dan terhadap setiap pertimbangan audit maka auditor akan selalu menjaga kualitas hasil auditnya. Etika mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Hasil ini menunjukkan bahwa dengan selalu menjaga etika, maka auditor akan selalu menjaga kualitas hasil auditnya. Sementara tenur tidak mempunyai pengaruh terhadap kualitas audit. Hasil ini menunjukkan bahwa semakin lama tenur ternyata akan menurunkan kualitas audit.
4	Efraim Ferdinan Giri	Pengaruh *Tenure* KAP dan Reputasi terhadap Kualitas Audit : Kasus Rotasi Wajib Auditor Di	Simposium Nasional Akuntansi XIII Purwokerto 2010 Unsoed	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa variabel *Tenure* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap variabel Kualitas Audit. Variabel REPU (reputasi)

		Indonesia		berpengaruh signifikan lebih dari 5 persen dan bertanda positif. Dengan demikian hipotesis 1 berhasil didukung, sedangkan hipotesis 2 tidak berhasil didukung. Variabel REPU dapat berpengaruh signifikan dan bertanda negatif ketika berinteraksi dengan variabel TENUR. Dengan demikian hipotesis 3 berhasil didukung.
5	Jeff Casterella	*Working Paper presented at Colorado State University Accounting Workshop, 2007*	*Auditor Tenure and Rotation: The Auditors, Are They A-Changing?*	*The conclusion seems to be: long term audit tenure (not excessive) reflect better audit quality, due to the auditor's deeper understanding of their client's industry and business risks.*
6	Mudrika Alamsyah Hasan	Etika dan Profesi auditor eksternal	Pekbis Jurnal, Vol.1, No.3, November 2009: 159-167	Penegakkan etika professional merupakan kunci untuk memberikan kepercayaan kepada masyarakat terhadap jasa yang diberikan oleh akuntan publik, apabila etika profesi yang menjadi landasan bagi akuntan publik tidak dijalankan semestinya maka akan berdampak kepada munculnya masalah berupa ketidakpercayaan masayarakat terhadap jasa profesional yang diberikan.

2.3 Hipotesis

Menurut Suad Husnan (2001:133) mendifinisikan sebagai berikut :

"Dalam proses pengambilan kesimpulan mengenai populasi yang telah didapat, biasanya didahului oleh pengandaian atau asumsi mengenai populasi yang bersangkutan. Pengandaian ini, yang mungkin betul ataupun tidak betul yang kemudian disebut dengan hipotesis".

Berdasarkan identifikasi dan kerangka pemikiran yang telah diuraikan sebelumnya, maka terdapat hipotesis penelitian yang dirumuskan sebagai berikut :

1 : Etika profesi auditor eksternal berpengaruh terhadap kualitas audit.

2 : Masa Perikatan Audit berpengaruh terhadap kualitas audit.

3 : Etika profesi auditor eksternal dan masa perikatan audit berpengaruh terhadap kualitas audit.