



ANALISIS TERHADAP FAKTOR-FAKTOR YANG MEMENGARUHI KUALITAS AUDIT KEPABEANAN

Toton Hartanto

Universitas Indonesia, Jakarta; e-mail: toton.hartanto@customs.go.id

INFO ARTIKEL

SEJARAH ARTIKEL

Diterima Pertama
30 September 2015

Dinyatakan Dapat Dimuat
23 Desember 2015

KATA KUNCI:

auditee selection, competence, customs audit quality, independence, structural equation modeling, performance contingent reward, predictive audit yield model, fatigue

ABSTRAK

The objective of this study is to examine the effect of auditee selection, auditor competence and independence on the customs audit quality. It is conducted at the Directorate General of Customs and Excise with customs audit data in 2013 and 2014. It is a quantitative study using generalized least squares estimation methods on structural equation modeling with IBM SPSS AMOS version 22. The results of this study shows that auditor independence has a positive effects on customs audit quality, but it needs improvement on the mechanism of contingent performance reward. Otherwise, the auditee selection has no effects on customs audit quality therefore it is important to develop a better predictive audit yield. Moreover, auditor competence also has no effects on customs audit quality, it has to take a necessary action against the symptoms of fatigue.

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh pemilihan *auditee*, kompetensi, dan independensi auditor terhadap kualitas audit kepabeanan. Penelitian ini dilakukan di Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dengan data audit kepabeanan tahun 2013 dan 2014. Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan menggunakan metode estimasi *generalized least square* pada *structural equation modeling* dengan aplikasi IBM SPSS AMOS versi 22. Hasil penelitian menunjukkan bahwa independensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit kepabeanan, namun perlu perbaikan mekanisme pemberian kompensasi kinerja kontingen. Pemilihan *auditee* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit kepabeanan, dan perlu pengembangan model prediksi hasil audit yang lebih baik. Kompetensi auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit kepabeanan dan perlu tindakan segera terhadap gejala kelelahan.

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Otoritas kepabeanan di Indonesia dimandatkan kepada Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (DJBC), Kementerian Keuangan. Mandat ini berdasarkan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006 tentang Perubahan Undang-Undang Nomor 10 tahun 1995 tentang Kepabeanan. Pasal 86 undang-undang ini menyatakan DJBC berwenang melakukan audit terhadap pemberitahuan pabean. Pelaksanaan audit kepabeanan (*post clearance audit*) dalam penjelasan Pasal 86 ini disebutkan sebagai konsekuensi dari penerapan sistem *self assessment*, ketentuan nilai pabean yang menggunakan nilai transaksi dan pemberian fasilitas fiskal.

Sistem perpajakan yang menganut sistem *self assessment* memunculkan *agency problem*. Otoritas kepabeanan sebagai *principal* bertujuan memaksimalkan penerimaan negara dari bea masuk dan pajak dalam rangka impor. Motivasi ini berbeda dengan importir atau pengguna jasa kepabeanan lain sebagai *agent* memiliki kepentingan untuk meminimalkan pajak dan memperoleh laba maksimal.

Penerapan audit kepabeanan dapat dipahami sebagai usaha otoritas kepabeanan untuk meningkatkan keyakinan (*assurance*) terhadap

kualitas asersi yang disampaikan. Pasal 1 Angka 20 dalam undang-undang kepabeanan, audit kepabeanan disebutkan bertujuan untuk menguji tingkat kepatuhan orang terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang kepabeanan. Pemeriksaan dalam audit kepabeanan meliputi pemeriksaan laporan keuangan *auditee* dan bukti dasar pembukuan atau akuntansi, selain itu juga surat yang berkaitan dengan kegiatan usaha termasuk data elektronik, surat yang berkaitan dengan kegiatan di bidang kepabeanan, dan/atau sediaan barang (*inventory*).

Hasil audit kepabeanan disusun dalam laporan hasil audit (LHA) memuat temuan audit. Temuan audit kepabeanan terdiri dari: (1) penjelasan kondisi sistem pengendalian internal *auditee*; (2) temuan ketidakpatuhan fiskal *auditee* yang disertai perhitungan BM dan PDRI yang kurang bayar dan denda administrasi yang harus dilunasi; (3) perhitungan pengembalian Bea Masuk (BM) dan Pajak Dalam Rangka Impor (PDRI) yang lebih bayar jika ada; (4) rekomendasi kepada pengguna LHA dengan audit investigasi jika terdapat indikasi pelanggaran pidana kepabeanan, penyalahgunaan hak atas kekayaan intelektual, praktik pencucian uang dari tindak kejahatan lintas negara, atau dugaan keterlibatan tindak pidana terorisme. LHA bentuk panjang (*long*

form) disimpan sebagai dokumen rahasia jabatan yang memuat semua hasil audit dan kertas kerja audit (KKA). LHA bentuk pendek didistribusikan kepada pihak-pihak terkait dengan penyesuaian isi informasi yang relevan bagi pihak yang dituju.

Kualitas audit menurut DeAngelo (1981) ditunjukkan oleh kompetensi auditor untuk menemukan kesalahan pada asersi *auditee* dan independensi auditor untuk mengungkapkan kesalahan tersebut. Setyaningrum (2012) menyatakan hasil audit berupa temuan audit sebagai kemampuan auditor dalam menemukan kesalahan asersi menunjukkan semakin tingginya kualitas audit yang dicapai.

Kompetensi dan independensi dituntut untuk dipenuhi setiap auditor kepabeaan berdasarkan standar audit kepabeaan. Kompetensi auditor secara rinci dituangkan dalam peraturan tentang sertifikasi keahlian auditor kepabeaan yang meliputi: (1) kemampuan dalam praktik audit, akuntansi dan kepabeaan; (2) pendidikan formal; (3) banyaknya penugasan audit dan; (4) pengalaman kerja. Faktor-faktor ini akan digunakan sebagai variabel teramati (*observed variable*) dari kompetensi auditor kepabeaan, hal ini sejalan dengan International Federation of Accountants (2014).

Independensi auditor dalam penelitian ini akan menggunakan beberapa variabel teramati yaitu integritas dan tekanan yang mengancam independensi (Brooks, 2007). Selain kedua variabel teramati ini, lamanya waktu penyelesaian audit (*audit tenure*) akan digunakan sebagai variabel teramati untuk independensi auditor walaupun menurut Siregar et al. (2011) dari berbagai penelitian pengaruh *tenure* terhadap kualitas audit hasilnya *mixed*. Hal ini mempertimbangkan kasus korupsi dalam audit kepabeaan terjadi pada penugasan audit yang penyelesaiannya melebihi target waktu penyelesaian. Selanjutnya penerbitan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 243/PMK.04/2011 tentang Pemberian Premi Untuk Pegawai DJBC termasuk auditor kepabeaan memiliki kesamaan kasus *contingent fee* dalam praktik audit pajak di beberapa negara bagian di Amerika Serikat yang ditentang oleh American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) pada tahun 2012. Premi kepada auditor bertujuan untuk meningkatkan kinerja dan otonomi auditor dari pengaruh *auditee*. Mekanisme perhitungan yang didasarkan pada besaran denda administrasi yang diperoleh sebagai hasil audit dalam penelitian dijadikan sebagai proksi *audit fee* yang dapat bersifat *mixed* terhadap independensi. DeFond dan Zhang (2013) dalam *reviewnya* terhadap penelitian kualitas audit menyebutkan setiap kenaikan *audit fee* sampai batas kewajaran berpengaruh positif pada kenaikan kualitas audit dan tidak mengganggu independensi auditor.

The Transnational Auditors Committee (2010) menyatakan faktor *client acceptance and continuance* mempengaruhi kualitas audit. Dalam publikasi tersebut dirumuskan pula kriteria untuk mengevaluasi penerimaan *auditee* dan kemungkinan penerapannya pada audit sektor publik dengan tetap memperhatikan

ketentuan formal yang mengaturnya. Faktor ini dalam praktik audit kepabeaan oleh Vellutini (2009) disebut sebagai faktor pemilihan *auditee*. Vellutini (2009) menyebutkan metode pemilihan *auditee* dengan teknik *screening* bersifat *selectivity bias* dan memiliki tingkat akuntabilitas rendah yang berpotensi terjadi praktik korupsi. Praktik terbaik dalam pemilihan *auditee* dalam audit kepabeaan disarankan untuk menggunakan metode *risk based* yang merupakan kombinasi metode *screening* dan metode *random* yang menggunakan pendekatan statistik. Sejalan dengan pendapat Julien dan Sabih (2010) yang memaparkan pemilihan *auditee* pada Canada Revenue Agency yang menggunakan *risk based method* dengan ukuran *risk weight*.

Hit rate audit kepabeaan di Indonesia menurut McKinsey (2013) mencapai 96%. European Commission (2012) menyebutkan bahwa Inggris pada tahun 2012 mampu mencapai *hit rate* 32 % naik dari tahun 2009 yang mencapai 27% dalam strategi audit kepabeaannya. Irish Tax and Customs (2011) menyatakan dalam *Expenditure Review* capaian *hit rate* audit kepabeaannya sebesar 75%. Dibandingkan dengan beberapa negara yang disebutkan, *hit rate* audit kepabeaan di Indonesia sangat tinggi.

Hit rate sebagai ukuran kinerja audit kepabeaan dalam penelitian McKensey (2013) digunakan sebagai penyeragaman ukuran pada setiap tahapan kinerja pengawasan kepabeaan sehingga dapat diperbandingkan. Hal ini untuk menentukan prioritas program perbaikan kinerja kepabeaan. Menggunakan *hit rate* untuk menilai kinerja audit secara keseluruhan dapat memberikan informasi yang tidak tepat karena tidak mampu mencerminkan lingkungan audit kepabeaan secara utuh.

Kompetensi dan independensi auditor merupakan hal penting untuk menentukan kinerja audit kepabeaan namun tidak dapat diungkap dalam ukuran *hit rate*. *Hit rate* dalam konteks audit kepabeaan hanya mengukur ada atau tidaknya pelanggaran *auditee* yang dipilih. Hal ini memungkinkan terjadinya bias.

Kebutuhan pengukuran kinerja audit kepabeaan yang dapat mencerminkan pengaruh kompetensi dan independensi dalam proses audit kepabeaan dapat menggunakan konsep kualitas audit. Hal ini juga menimbang fakta tahun 2008 terungkapnya praktik negosiasi temuan audit pada PT Katsushiro dengan uang suap sebesar Rp650 juta untuk mengubah temuan audit sebesar Rp1,7 miliar menjadi Rp9 juta dan masing-masing pihak yang terlibat telah dijatuhi hukuman termasuk auditor kepabeaan (Sugiyarto, 2008).

Keselarasan fakta tingginya *hit rate* audit kepabeaan di Indonesia dengan penerapan kualitas audit dalam praktik audit kepabeaan harus dapat dicapai sehingga ukuran kinerja ini bisa saling melengkapi dari sisi kegunaannya. Kualitas audit kepabeaan sebagai ukuran kinerja masih membutuhkan pengembangan teori dan penelitian empiris.

Kesalahan dalam pemilihan ukuran kinerja dan pengukuran kinerja audit kepabeaan dapat berimplikasi praktis pada tidak terpenuhinya hak-hak keuangan negara (*fiscal purpose*) pada jangka pendek. Hal ini juga dapat berimplikasi pada terjadinya kesalahan pengambilan kebijakan di bidang audit kepabeaan karena menggunakan asumsi dasar yang kurang baik seperti kebijakan pembinaan kompetensi dan independensi auditor serta perumusan strategi audit dengan *audit coverage ratio* (ACR) yang masih rendah, Pasaribu (2015) menyebutkan 1,69%. Fenomena *audit lottery* muncul sebagai umpan balik dari kecilnya probabilitas *auditee* untuk diaudit. Jika *auditee* terkena audit kepabeaan maka *auditee* dapat memanfaatkan celah rendahnya kompetensi dan independensi auditor yang memungkinkan *auditee* untuk melakukan negosiasi temuan pelanggaran. Ketepatan pemilihan *auditee* adalah faktor penting namun kompetensi dan independensi auditor juga harus dipertimbangkan sebagai faktor penentu kinerja audit kepabeaan.

Penelitian DeFond dan Zhang (2013) menyatakan bahwa penelitian kualitas audit telah berkembang dengan menggunakan proksi variabel yang sangat beragam. Friedman (1953) dalam Donovan et al. (2014) menyebutkan baik pendekatan positif maupun pendekatan normatif dapat digunakan untuk menentukan kualitas audit. Pendapat Dies dan Giroux (1992) yang menyatakan bahwa penerapan proksi kualitas audit dalam sektor privat dapat dilakukan dalam sektor publik tetap harus memperhatikan karakteristik dan praktik audit dalam sektor publik tersebut.

Penelitian kualitas audit dengan pendekatan lainnya dilakukan oleh Hudaib dan Hanifa (2009) dan Sulaiman (2011) yang menggunakan konteks organisasi dan sosial. Penelitian Hudaib dan Hanifa (2009) dan Sulaiman (2011) mencoba menjawab pertanyaan tentang pengaruh *people*, *processes* dan *audit environment* terhadap pemahaman dan penerapan konsepsi kualitas audit dalam praktik audit.

Penelitian Arkan (2010) dan Rahayu dan Adhariani (2007) memaparkan faktor-faktor yang meningkatkan prediksi temuan audit (*hit rate*). Namun konseptual penelitian Arkan (2010) dan Rahayu dan Adhariani (2007) tidak dibangun dalam kerangka kualitas audit kepabeaan.

Penelitian ini bertujuan untuk mendapatkan bukti empiris terkait penerapan kualitas audit dalam praktik audit kepabeaan di Indonesia. Pengolahan data penelitian dilakukan secara simultan sehingga menggambarkan dinamika praktik kualitas audit kepabeaan. Penelitian ini akan membuktikan pengaruh pemilihan *auditee*, kompetensi dan independensi auditor terhadap kualitas audit kepabeaan.

1.2. Rumusan Permasalahan

Dari paparan latar belakang diperoleh penjelasan bahwa pemilihan *auditee*, kompetensi dan independensi auditor merupakan faktor penting yang

terintegrasi dalam lingkungan audit kepabeaan untuk mencapai kualitas audit yang diharapkan. Perumusan permasalahan penelitian ini disusun dalam pertanyaan penelitian sebagai berikut:

1. Apakah pemilihan *auditee* (*auditee selection*) berpengaruh positif terhadap kualitas audit kepabeaan?
2. Apakah kompetensi auditor (*auditor competence*) berpengaruh positif terhadap kualitas audit kepabeaan?
3. Apakah independensi auditor (*auditor independence*) berpengaruh positif terhadap kualitas audit kepabeaan?

1.3. Tujuan Penelitian

Berdasarkan pertanyaan penelitian di atas maka tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Menganalisis dan menguji secara empiris pengaruh pemilihan *auditee* terhadap kualitas audit kepabeaan?
2. Menganalisis dan menguji secara empiris pengaruh kompetensi auditor terhadap kualitas audit kepabeaan?
3. Menganalisis dan menguji secara empiris pengaruh independensi auditor terhadap kualitas audit kepabeaan?

2. KERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTES

2.1. Kualitas Audit dalam Praktik Audit Kepabeaan

2.1.1. Audit Kepabeaan dan Manajemen Risiko

Pelaksanaan audit kepabeaan merupakan bagian yang utuh dari proses bisnis kepabeaan. Praktik kepabeaan di Indonesia telah menerapkan manajemen risiko, sehingga konsepsi audit kepabeaan dan pelaksanaannya haruslah sejalan dengan manajemen risiko organisasi.

Widdowson (2005) mendefinisikan manajemen risiko sebagai *the possibility of events and activities occurring that may prevent an organization from achieving its objectives*. Merujuk pada praktik umum kepabeaan, otoritas kepabeaan bertujuan untuk memfasilitasi perdagangan internasional dan mengawasi kepatuhan pengguna jasa kepabeaan terhadap peraturan kepabeaan.

Risiko yang dihadapi oleh otoritas kepabeaan meliputi potensi ketidakpatuhan terhadap peraturan kepabeaan dan kegagalan memfasilitasi perdagangan internasional. Otoritas kepabeaan, perlu mendesain prosedur untuk mengurangi risiko tidak tercapainya tujuan organisasi secara efisien dan efektif.

Peningkatan permasalahan logistik seperti naiknya volume perdagangan internasional, tuntutan kecepatan waktu (*dwelling time*) dan perkembangan teknologi telah mengubah kebijakan otoritas kepabeaan (Khawaja, 2011). Manajemen risiko yang dijalankan harus lebih disiplin dan terstruktur. Hal ini dilakukan untuk membantu meningkatkan efisiensi operasional yang sejalan dengan peraturan kepabeaan dan menerapkan intervensi yang minimal

dalam transaksi perdagangan sehingga terhindar dari *regulatory burden*.

Konsepsi audit kepabeaan berbasis risiko merupakan implementasi kebijakan manajemen risiko di tingkat organisasi dalam manajemen audit kepabeaan. Manajemen audit yang dimulai dari pemilihan *auditee*, penunjukan tim audit dan pelaporan haruslah mencerminkan manajemen risiko yang ditetapkan.

Vellutini (2009) menyebutkan dalam *the Istanbul Conference* telah dirumuskan implementasi *risk based audit* dalam audit yang dilakukan oleh *revenue administration* yang dihadiri oleh berbagai negara di Eropa dan Asia. Beberapa tema dasar dirumuskan seperti prinsip-prinsip dasar audit pajak/kepabeaan berbasis risiko, pendekatan audit berbasis risiko berdasarkan segmen *auditee*, infrastruktur database terkait audit berbasis risiko dan pengalaman berbagai negara terkait implementasi audit berbasis risiko.

Vellutini (2009) menyebutkan bahwa audit kepabeaan digunakan *to detect* dan *to redress* ketidakpatuhan wajib pajak dan/atau pengguna jasa kepabeaan, dengan tujuan untuk meningkatkan *voluntary compliance* karena bertambahnya kemungkinan terdeteksi dan besarnya denda atas ketidakpatuhan. Audit membuka peluang tim audit untuk melakukan edukasi kepada *auditee* agar dapat meningkatkan kepatuhan di masa depan.

Vellutini (2009) menambahkan *risk analysis* dan *auditee selection* yang terpusat sebagai tahapan sebelum pelaksanaan audit kepabeaan berbasis risiko. Pemisahan fungsi pemilihan *auditee* dan fungsi pelaksanaan audit untuk menghindari konflik kepentingan dan praktik korupsi. Selain adanya kemungkinan untuk memperbesar skala ekonomi dan spesialisasi masing-masing fungsi.

Tata kelola praktik audit kepabeaan di Indonesia secara teknis diatur dalam Peraturan Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor PER-09/BC/2012 yang mengatur tata laksana audit kepabeaan dan Peraturan Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor PER-12/BC/2012 yang mengatur evaluasi hasil audit kepabeaan. Tata kelola ini diharapkan akan menghasilkan audit kepabeaan yang berkualitas.

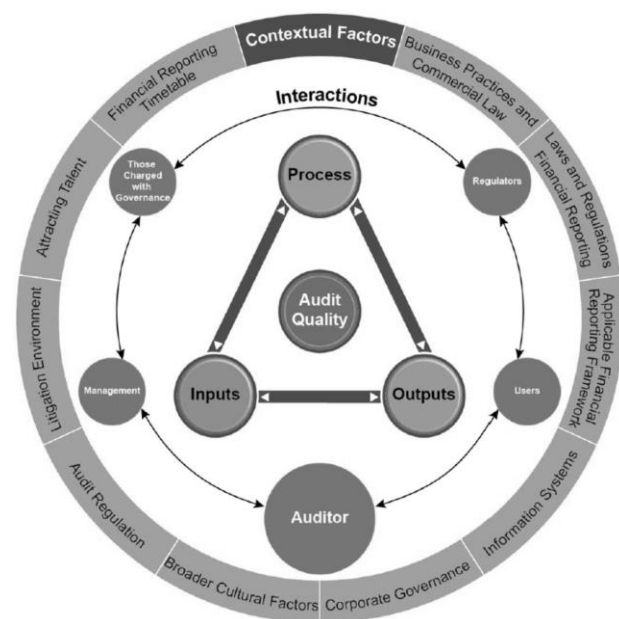
2.1.2. Definisi dan Pengukuran Kualitas Audit Kepabeaan

International Federation of Accountants (2014) menyatakan bahwa kualitas audit adalah bahasan kompleks, tidak ada satu definisi atau analisis yang mendapat pengakuan luas. Hal ini disebabkan karena kualitas audit tidak hanya berdimensi tunggal, sehingga sulit menentukan ukuran tertentu yang mampu merepresentasikan kualitas audit secara komprehensif (Francis, 2004). Power (1997) dalam Sulaiman (2011) menyebutkan bahwa konsep kualitas audit tidak mudah dibuktikan dan didefinisikan dengan tepat karena kualitas audit tidak dapat diamati dan diukur secara langsung.

Sumber ilmiah penting yang membahas kualitas audit adalah penelitian DeAngelo's (1981) yang

menjelaskan kualitas audit dipengaruhi oleh independensi dan kompetensi auditor. Objek penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan audit besar. Berdasarkan penelitian ini, sebagian besar dari penelitian terkait kualitas audit menggunakan pandangan dan definisi kualitas audit yang diusulkan oleh DeAngelo (1981). Namun, Mills (1993) dalam Suseno (2013) menyatakan bahwa kualitas audit harus lebih menekankan pada manajemen risiko terhadap pemilihan *auditee* dan strategi untuk mencapai tujuan pemeriksaan secara efektif.

Gambar 1 A Framework of Audit Quality



Sumber: International Federation of Accountants (2014).

International Federation of Accountants (2014) menyusun sebuah kerangka kerja kualitas audit yang memaparkan elemen kunci untuk menciptakan lingkungan yang memungkinkan kualitas audit dapat dicapai. Kerangka kerja ini terdiri dari 5 (lima) elemen yaitu faktor *input*, faktor proses, faktor *output*, faktor interaksi kunci para *stakeholder* audit, dan faktor kontekstualnya. Faktor-faktor ini dirumuskan di tiga tingkatan yaitu *individual level*, *organizational level* dan *policy level*. Lima elemen kunci ini digambarkan dalam Gambar 1 untuk menunjukkan antar elemen saling berhubungan secara simultan.

Konsepsi dalam kerangka kerja International Federation of Accountants ini juga ditujukan untuk penerapan kualitas audit dalam praktik audit sektor publik. Hal ini sejalan dengan penelitian Deis dan Giroux (1992) yang melakukan pengukuran kualitas audit di sektor publik dengan melakukan generalisasi terhadap faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit dalam penelitian kualitas audit sektor privat. Deis dan Giroux (1992) juga menyebutkan pendapat Rubin (1988) yang berpendapat bahwa kerangka teori penelitian kualitas audit pada sektor privat dapat

digunakan dalam penelitian kualitas audit pada sektor publik. Setyaningrum (2012) juga menyatakan tidak ada perbedaan yang signifikan dalam pengukuran kualitas audit baik pada sektor komersial maupun sektor publik, walaupun tetap mempertimbangkan karakteristik organisasi auditor pada sektor publik tersebut.

Pengukuran kualitas audit dapat dilakukan dengan pendekatan tidak langsung yaitu dengan menggunakan proksi-proksi yang merepresentasikan kualitas audit yang bersifat *unobserved*. Pendekatan langsung dengan *review* pemenuhan terhadap prosedur audit yang ditetapkan standar dalam proses audit yang dilakukan. Selain itu juga dengan pendekatan persepsi pihak yang terlibat baik langsung atau tidak dalam pencapaian kualitas audit.

Merujuk pada DeAngelo (1981) maka kualitas audit kepabeanaan dalam penelitian ini dibangun atas dasar keahlian profesional auditor kepabeanaan untuk mengidentifikasi dan melaporkan ketidakpatuhan *auditee* terhadap peraturan perundang-undangan di bidang kepabeanaan. Kemampuan mengidentifikasi ketidakpatuhan *auditee* dalam audit kepabeanaan ditunjukkan dengan *hit rate* dan pengungkapan besaran ketidakpatuhan beserta penerapan sanksi administrasi dengan ukuran *audit yield* (Okello, 2008; Cleary, 2011; Irish Tax and Customs, 2011; Deloitte, 2012; European Commission, 2012). Hal ini sejalan dengan pengukuran kualitas audit dalam penelitian Setyaningrum (2012) pada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dengan menggunakan satuan moneter dari temuan audit.

2.1.3. Customs Declaration sebagai Asersi Auditee

Auditee pada praktik audit kepabeanaan adalah pengguna jasa kepabeanaan, yang sebagian besar adalah perusahaan yang melakukan impor (importir). Berdasarkan karakteristik objek audit tersebut, audit kepabeanaan merupakan audit eksternal. Importir harus melakukan pelaporan importasinya dalam suatu dokumen yang disebut Pemberitahuan Impor Barang (PIB). Berdasarkan PIB ini auditor kepabeanaan akan melakukan audit kepabeanaan untuk mendapatkan keyakinan terkait kepatuhan *auditee* terhadap peraturan di bidang kepabeanaan.

Standar Audit Seksi 326 dalam Standar Profesional Akuntan Publik (2011) mendefinisikan asersi (*assertion*) adalah suatu deklarasi, atau suatu rangkaian deklarasi secara keseluruhan, yang dibuat oleh pihak yang bertanggung jawab atas deklarasi tersebut secara implisit atau eksplisit untuk digunakan oleh pihak lain. Asersi dalam laporan keuangan historis maka asersi merupakan pernyataan dalam laporan keuangan oleh manajemen sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Pasal 1 Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanaan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006 menjelaskan definisi *customs declaration* (pemberitahuan pabean) sebagai pernyataan yang dibuat oleh orang dalam rangka melaksanakan kewajiban pabean dalam bentuk

dan syarat yang ditetapkan dalam undang-undang. *Customs declaration* dalam kerangka kepatuhan fiskal merupakan asersi yang dibuat oleh pengguna jasa kepabeanaan baik secara implisit maupun eksplisit dan disusun berdasarkan kriteria peraturan kepabeanaan yang berlaku.

Asersi dalam *customs declaration* berdasarkan Peraturan Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor P-22/BC/1999 tentang Pemberitahuan Pabean Impor sebagaimana telah diubah beberapa kali dengan Peraturan Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor PER-44/BC/2011, dapat diklasifikasikan berdasarkan penggolongan besar dalam Standar Audit Seksi 326 SPAP (2011) sebagai berikut:

- a. Keberadaan atau keterjadian (*existence or occurrence*).
- b. Kelengkapan (*completeness*).
- c. Hak dan Kewajiban (*right and obligation*).
- d. Penilaian (*valuation*).
- e. Penyajian dan pengungkapan (*presentation and disclosure*).

2.2. Pemilihan Auditee dalam Audit Kepabeanaan

2.2.1. Fiscal Compliance Theory

Salah satu yang harus tercapai dalam audit sektor publik adalah *fiscal compliance* (Jones dan Pendlebury, 2010). Devos (2014) membagi *fiscal compliance theory* menjadi 2 (dua) pendekatan utama yaitu *economic deterrence approach* dan *behavioral approach*. *Economic deterrence model* telah digunakan secara luas dalam audit kepatuhan (Devos, 2014). Model ini didasarkan pada teori ekonomi, sehingga kepatuhan umumnya berfokus pada penggetaran (*deterrence*). Efek *deterrence* dapat dicapai melalui sejumlah pendekatan dengan menggunakan ancaman atau persuasif.

Kepatuhan adalah serangkaian usaha untuk memaksimalkan utilitas sehingga manfaat yang diperoleh melebihi biaya untuk patuh. Devos (2014) menyebutkan bahwa beberapa peneliti mengusulkan bahwa setiap individu dapat melakukan pendekatan *cost and benefit approach* untuk memilih manfaat patuh atau tidak patuh terhadap peraturan perundangan dengan risiko terdeteksi dan menanggung sanksi. Namun demikian menurut Roth dan Scholz (1989) dalam Devos (2014) kurangnya bukti empiris terkait efektivitas *economic deterrence model* menuntut adanya pengembangan model kepatuhan fiskal yang lebih efektif.

Fiscal psychology model merupakan model yang dikembangkan dari mengkombinasikan *economic deterrence model* dengan *behavioral model*, sehingga dengan pendekatan ini setiap individu tidak akan memaksimalkan utilitasnya tanpa mempertimbangkan nilai dan norma sosial yang diyakini (Devos, 2014). Model psikologi sosial secara induktif memeriksa sikap dan keyakinan pengguna jasa perpajakan (wajib pajak) atau pengguna jasa kepabeanaan (importir atau eksportir) dalam rangka untuk memahami dan memprediksi perilakunya.

Sour (2004) menyatakan bahwa dalam model tradisional *fiscal compliance* hanya menyediakan pilihan tunggal bagi setiap individu dalam lingkungan sosial untuk patuh yaitu ancaman eksternal berupa audit dan sanksi. Fakta tentang model lain yang bersifat persuasif dikecualikan dari model kepatuhan ini. Kinsey (1986) dalam Devos (2014) menganalisis kepatuhan dari titik sosiologis, psikologis, dan hukum yang menekankan proses terbentuknya sikap individu dalam norma sosial untuk tercapainya kepatuhan fiskal. Kadang-kadang individu dibatasi oleh kode etik, sehingga mereka tidak memanfaatkan celah hukum atau tidak terdeteksinya pelanggaran. Utomo et.al. (2012) menegaskan bahwa rendahnya *fiscal compliance* perusahaan karena perusahaan akan mengambil *economic benefit* dari ketidakpatuhannya. Hal ini merujuk pada intensi untuk tidak patuh sebagai keuntungan ekonomi dari risiko ketidakpatuhan.

2.2.2. Self Assessment dan Agency Theory

Audit kepabeaan merupakan konsekuensi dari penerapan prinsip *self assessment* dalam undang-undang kepabeaan. Sistem perpajakan *self assessment* bermula dari kebijakan fiskal di Amerika Serikat dan Kanada. Martinez et. al. (1992) dalam Marshall, Smith dan Armstrong (1997) menyatakan bahwa dalam sistem *self assessment* dituntut adanya kejujuran wajib pajak atau pengguna jasa kepabeaan untuk menginformasikan kondisi ekonomi yang sebenarnya terjadi sebagai dasar penentuan nilai setoran pajak dan bea masuk ke negara.

Agency theory menjelaskan kondisi *voluntary* dalam *self assessment* ini sebagai fenomena hubungan *principal-agent*. Otoritas kepabeaan sebagai *principal* memiliki motif untuk memaksimalkan besarnya penerimaan negara. Importir sebagai *agent* memiliki motif agar bea masuk dan pajak dalam rangka impor lebih kecil, sehingga dapat memaksimalkan laba usahanya. Perbedaan motif antara otoritas kepabeaan dan importir ini menimbulkan perilaku oportunistik bagi importir sebagai *agent*, dalam sistem *self assessment* untuk tidak memberikan informasi ekonomi atau nilai transaksi impornya secara *voluntary*.

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (2005) menyebutkan perbedaan motif antara *principal* dan *agent* menuntut adanya informasi yang *reliable*, sehingga muncul *trustworthy* antara *principal* dan *agent*. Audit yang independen untuk menguji informasi yang disajikan dalam asersi *agent* akan membantu memelihara kepercayaan *principal* kepada *agent*. Hal ini sejalan dengan Messier dan Provitt (2006) yang menyebutkan bahwa permasalahan agensi akibat *asymmetric information* dapat dikurangi dengan menghadirkan auditor independen.

Selain audit, paket *reward* akan mampu menyelaraskan kepentingan *agent* dengan kepentingan *principal* dan *punishment* bagi yang tidak patuh akan meningkatkan efektivitas untuk meminimalkan *asymmetric information* (ICAEW, 2005). Pemberian fasilitas fiskal dan atau fasilitas prosedural seperti *super green channel* bagi importir

akan memberikan insentif bagi para importir untuk meningkatkan kepatuhannya dengan peraturan perundang-undangan di bidang kepabeaan. *Super green channel* di Indonesia dikenal sebagai jalur mitra utama. Hal ini merujuk juga banyaknya manfaat yang dapat diperoleh, seperti kecepatan penanganan logistik dan penangguhan atau pembebasan pembayaran bea masuk dan pajak dalam rangka impor sehingga meningkatkan likuiditas importir.

2.2.3. Audit Lottery

Audit lottery menurut Temple (1991) dalam Marshall, Smith dan Armstrong (1997) dapat didefinisikan sebagai kecilnya probabilitas secara statistik wajib pajak untuk terpilih untuk diaudit oleh auditor pajak atau kepabeaan, ditambah dengan kemungkinan terdeteksinya ketidakpatuhan. Isu *audit coverage* dan efektivitas strategi audit menjadi perhatian otoritas kepabeaan.

Audit coverage adalah kapasitas otoritas kepabeaan dalam melakukan audit kepabeaan untuk menguji kepatuhan pengguna jasa kepabeaan, yang diukur dengan banyaknya pengguna jasa kepabeaan yang diaudit dibagi jumlah keseluruhan pengguna jasa kepabeaan. Rendahnya *audit coverage* memicu perilaku ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan di bidang kepabeaan sebagaimana Strader dan Fogliasso (1989) dalam Marshall, Smith dan Armstrong (1997). Besarnya populasi *auditee* dan kurangnya jumlah auditor kepabeaan menjadi alasan terkait rendahnya *audit coverage*.

2.2.4. Risk Based Auditee Selection

Pemilihan *auditee* dalam audit kepabeaan dapat dilakukan pemilihan manual, *random* dan *risk based* (Vellutini, 2009). Pemilihan *auditee* secara manual menggunakan teknik *screening* terhadap informasi informal dan pengolahan data yang sangat terbatas. Kondisi ini dapat menyebabkan meningkatnya risiko terjadinya korupsi. Metode pemilihan manual tidak dapat membaca prediksi ketidakpatuhan pengguna jasa kepabeaan. Selanjutnya penggunaan data internal yang intensif dalam metode pemilihan manual tersebut mengabaikan peran informasi dari data eksternal yang relevan.

Dalam teknik pemilihan *auditee* secara *random*, keseluruhan populasi akan memiliki kesempatan yang sama untuk diaudit. Metode ini akan mengurangi risiko korupsi di tahap pemilihan *auditee* (Vellutini, 2009). Pemilihan *auditee random* secara statistik akan diperoleh hasil yang *robust* karena data yang dikumpulkan mampu meningkatkan akurasi pemilihan *auditee*. Selain itu, metode ini juga dipandang sebagai *fair selection strategy* dibandingkan metode *screening* (Vellutini, 2009).

Meskipun metode pemilihan *auditee* secara *random* cukup memadai, namun dibandingkan dengan metode *screening* yang berfokus pada *auditee very high risk*, metode *screening* mampu meningkatkan penerimaan lebih baik. Metode *random* akan memiliki

dampak yang rendah terhadap perolehan pendapatan (*audit yield*) dan *deterrence effect* yang lebih rendah. Vellutini (2009) menyebutkan bahwa kondisi ini menjelaskan alasan banyak negara, seperti Amerika Serikat, menggunakan pemilihan *auditee* secara *random* dengan tetap menjadikan *auditee high risk* sebagai target audit.

OECD (2006) menyarankan pemilihan *auditee* berbasis risiko agar pengembangan strategi auditnya difokuskan kepada *auditee* yang tidak patuh. Teknik ini akan didasarkan pada beberapa atribut seperti *size*, *industry*, *compliance history* dan profil *auditee*. Teknik ini merupakan kombinasi dari keunggulan metode pemilihan *random* yaitu *intelligence* dan *statistically robust approach* (Vellutini, 2009). Kunci utama teknik ini adalah kualitas data internal dan eksternal. Selain itu, dukungan sistem teknologi informasi untuk pengolahan data untuk penyusunan strategi audit di tingkat organisasi auditor.

Pemahaman risiko bisnis *auditee* menjadi penting dalam pemilihan *auditee* berbasis risiko. Arens dan Elder (2012) menyebutkan risiko bisnis *auditee* merupakan risiko *auditee* akan gagal mencapai tujuan terkait dengan keandalan laporan keuangan, efisiensi dan efektivitas operasi serta kepatuhan kepada peraturan perundang-undangan yang berlaku. Colbert et al. (1996) menjelaskan risiko bisnis *auditee* secara rinci terdiri dari integritas *auditee*, operasional dan kondisi keuangan *auditee*, dan aspek regulasi yang mengatur industri *auditee*.

Vellutini (2009) memaparkan pendekatan statistik dalam pemilihan *auditee* sehingga kualitas audit pajak atau kepabeanan dapat mencapai kualitas audit yang diharapkan. Pemilihan *auditee* dengan teknik analisis statistik akan mendukung strategi audit berbasis risiko. Vellutini (2009) menentukan variabel terikatnya adalah *auditee* yang tidak patuh dalam data kategorial *full compliance* dan *less than full compliance*, sedangkan variabel bebasnya adalah variabel yang dapat menjelaskan variabel terikatnya. Metode analisis

yield prediction model yang memberikan penekanan pemilihan *auditee* dari perspektif kepatuhan dengan *likelihood to yield*, *likely amount of yield* dan *likelihood to liquidate*. *Yield prediction model* telah diterapkan di Irish Tax and Customs Authority, secara empiris telah meningkatkan *audit yield* dan menurunkan biaya. Laporte (2011) menegaskan pentingnya integrasi data untuk memberikan database yang lebih besar dalam pemilihan *auditee* sebagai pendekatan manajemen risiko kepabeanan. Beberapa aplikasi *integrated customs clearance management* adalah ASYCUDA (*automated system for customs data*) dengan versi terbaru ASYCUDA World yang telah digunakan di 80 negara dan GAINDE yang dikembangkan oleh IMF untuk negara-negara afrika barat.

Laporte (2011) menjelaskan pentingnya otoritas kepabeanan untuk menggunakan analisis statistik terhadap data yang diperoleh dari asersi pengguna jasa kepabeanan untuk kemudian digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan. Hainey (2009) menyebutkan Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC) memisahkan *risk assesment unit* yang bertugas untuk mengintegrasikan database dengan pelaksanaan audit dan investigasi. Integrasi database berbagai sumber baik internal maupun eksternal digunakan untuk menyusun *risk profile* di Inggris. Data internal termasuk informasi yang diperoleh dalam operasi intelijen. Untuk tujuan analisis unit penilaian risiko atau yang disebut dengan The Risk Intelligence Service menggunakan *software* statistik yang dikembangkan sendiri. *Software* ini mampu memberikan manfaat yaitu meningkatkan *yield* dengan naiknya *hit rate*, menghemat waktu pelaksanaan audit, memperoleh *strategic benefit* yaitu memunculkan efek *deterrence* atas perilaku yang tidak patuh.

2.3. Kompetensi Auditor

Lee dan Stone (1995) menyatakan bahwa kompetensi auditor adalah suatu keahlian profesional yang dimiliki auditor secara memadai untuk dapat

Tabel 1 Tingkatan Kompetensi

<i>Skill Level</i>	<i>Components</i>	<i>Perspective</i>	<i>Decision</i>	<i>Commitment</i>
<i>Novice</i>	<i>Context Free</i>	<i>None</i>	<i>Analytic</i>	<i>Detached</i>
<i>Advanced Beginner</i>	<i>Context Free and Situational</i>	<i>None</i>	<i>Analytic</i>	<i>Detached</i>
<i>Competent</i>	<i>Context Free and Situational</i>	<i>Chosen</i>	<i>Analytic</i>	<i>Detached Understanding and Deciding; Involved Outcome</i>
<i>Proficient</i>	<i>Context Free and Situational</i>	<i>Experienced</i>	<i>Analytic</i>	<i>Involved Understanding; Detached Deciding</i>
<i>Expert</i>	<i>Context Free and Situational</i>	<i>Experienced</i>	<i>Intuitive</i>	<i>Involved</i>

Sumber: Dreyfus (2004)

dalam penelitian Vellutini (2009) menggunakan parametrik dan non parametrik.

Cleary (2011) sejalan dengan Hainey (2009) menyarankan untuk menggunakan *predictive analytic* dengan memanfaatkan *data mining* sehingga dapat membantu mendapatkan pemilihan *auditee* yang tepat. Dalam temuan penelitian Cleary (2011) mengajukan

melaksanakan pekerjaan audit dengan obyektif. International Federation of Accountants (2014) menjabarkan komponen kompetensi menjadi beberapa atribut yaitu pengetahuan, ketrampilan, pengalaman dan kecukupan waktu untuk menyelesaikan suatu penugasan audit.

Dreyfus (2004) menjelaskan kompetensi dalam suatu tingkatan-tingkatan tertentu yang didasarkan pada *component, perspective, decision* dan *commitment*. Kemudian Dreyfus (2004) membagi kompetensi menjadi 5 (lima) kategori yaitu *novice, advanced beginner, competence, proficiency*, dan *expertise*.

Selanjutnya kompetensi diproksikan pada pengetahuan dan pengalaman (DeAngelo, 1981). Pengetahuan diukur dari tingkat pendidikan auditor. Meinhard et al. (1987) menyebutkan bahwa pendidikan akan memberikan tambahan pengetahuan, kedalaman analisis dan perkembangan permasalahan audit yang dinamis. Menurut Tubbs (1992) pengalaman akan memberikan keunggulan pada auditor dalam hal pendeteksian kesalahan, pemahaman kesalahan tersebut secara akurat dan pengetahuan untuk mencari penyebab timbulnya kesalahan tersebut.

Penurunan kinerja auditor kepabeaan senior dan fenomena *resign* auditor kepabeaan senior dari DJBC memberikan indikasi bahwa muncul gejala *fatigue* dalam praktik audit kepabeaan. *Fatigue* menurut Otley dan Pierce (1995) dapat memunculkan tindakan *premature sign off* dalam pelaksanaan audit. *Premature sign off* adalah suatu tindakan yang dilakukan oleh auditor ketika melaksanakan program audit dengan cara menghentikan langkah audit tanpa menggantikannya dengan langkah yang lain dengan layak.

Kinerja rendah dan adanya keinginan untuk keluar (*turnover intention*) yang tinggi mendorong auditor melakukan *premature sign off*. Lock dan Latham (1990) menjelaskan *goal setting theory* dengan suatu tindakan individu untuk menetapkan dan memilih tujuan-tujuan, dan mereka termotivasi untuk mencapai tujuan-tujuan tersebut. Kegiatan audit yang dilakukan auditor akan dipengaruhi oleh tujuan dan motivasi auditor tersebut.

Auditor dengan komitmen organisasi yang lebih tinggi akan lebih loyal dengan nilai-nilai dasar yang ditetapkan organisasi. Masa kerja yang sangat lama dengan organisasi, memberikan pengalaman yang bersifat akumulatif pada diri auditor terhadap kebijakan organisasi pada dirinya. Masa transisi auditor yang termotivasi meninggalkan organisasi auditor lebih cenderung berperilaku *premature sign-off* (Malone dan Roberts, 1996).

Setiawan dan Ghozali (2006) menyebutkan keinginan untuk keluar dari organisasi secara sukarela harus dipahami dengan dua kondisi. Kondisi pertama yaitu kondisi yang bersifat fungsional jika pegawai yang memilih keluar dari organisasi adalah pegawai yang diasumsikan layak untuk keluar, sehingga membuka kesempatan pegawai baru yang memiliki motivasi tinggi dan kompetensi yang lebih baik. Kondisi ini menyediakan ruang pengembangan karir auditor dan ide baru bagi organisasi. Kondisi kedua bersifat disfungsional jika auditor yang keluar adalah auditor yang memiliki kompetensi tinggi, sehingga keluarnya auditor tersebut akan mempengaruhi kinerja audit organisasi tersebut.

2.4. Independensi Auditor

Independensi auditor oleh Sridharan et al. (2002) didefinisikan sebagai sikap mental yang tidak bias dalam pengambilan keputusan di seluruh proses audit dan pelaporannya. Duska dan Duska (2003) menyatakan bahwa setiap auditor bertanggung jawab untuk memelihara *total independence*. Menurutnya kepatuhan terhadap standar dan aturan adalah keharusan namun tidak mencukupi untuk mendapatkan kondisi independensi itu. Hal ini menunjukkan pentingnya sikap independensi bagi auditor.

Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (Badan Pemeriksa Keuangan, 2007) menyatakan bahwa independensi harus digunakan untuk semua hal yang berkaitan dengan pelaksanaan audit. Tanggung jawab terhadap pemeliharaan independensi tidak hanya terbatas pada individu auditor tapi juga organisasinya. Independensi dalam standar ini dipaparkan sebagai sikap mental dan penampilan bebas dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya. Brooks (2007) menyatakan bahwa mengidentifikasi dan mengevaluasi ancaman merupakan hal penting untuk menjaga independensi auditor dan kemudian melakukan usaha untuk mengurangi dan menghilangkan ancaman tersebut.

Brooks (2007) menyebutkan salah satu faktor penting dari independensi adalah integritas. Hal ini disebabkan karena integritas mampu memunculkan sikap jujur dan obyektif. Jujur mampu berimplikasi pada akurasi dalam pengumpulan data, pengukuran, pelaporan dan inteprestasi. Selanjutnya obyektif mampu menciptakan sikap bebas dari bias dalam pengambilan keputusan dalam audit. Organisasi dalam penjagaan integritas auditor seharusnya memasukkan integritas dalam *assessment soft competency* sehingga dapat dievaluasi.

Integritas akan mendorong tumbuhnya kejujuran. Hal ini sejalan dengan Becker (2009) yang menyatakan bahwa jujur jauh lebih penting daripada uang, kejujuran sebagai nilai moralitas memberikan pengaruh pada keputusan keuangan. Solomon (1999) dan George (1993) menyebutkan bahwa integritas akan menjadikan seseorang memilih perilaku yang lebih tinggi dari moralitas minimal yang dituntut oleh standar atau hukum.

2.4.1. Audit Tenure

St. Pierre dan Anderson (1984) dalam Siregar et al. (2011) menyatakan bahwa *audit tenure* harus dilihat sebagai proses peningkatan kompetensi atau spesialisasi auditor, hal ini merujuk pada temuan banyaknya kesalahan audit dan perbuatan melawan hukum yang dilakukan auditor pada penugasan awal sebagai auditor. Perpanjangan waktu penugasan audit dapat meningkatkan kompetensi auditor karena terdapatnya *learning process* yang mencukupi.

Davis et al. (2002) menyatakan bahwa pembatasan *tenure* terhadap auditor harus mempertimbangkan

risiko terhadap turunnya efektivitas dari pencapaian tujuan audit, sehingga dapat menimbulkan biaya tambahan karena kualitas audit yang direncanakan tidak tercapai. Dalam audit kepabeaan di tingkatan organisasi, biaya tambahan tersebut, dapat berupa biaya tambahan akibat tidak terpenuhinya hak-hak keuangan negara.

Mautz dan Sharaf (1961) dan Dye (1991) memiliki temuan penelitian yang berbeda dengan St Pierre dan Anderson (1984) dan Davis et al. (2002). Dye (1991) menjelaskan masa penugasan auditor (*tenure*) yang panjang dapat mempengaruhi independensi auditor. Mautz dan Sharaf (1961) dan Dye (1991) menyatakan bahwa masa penugasan audit (*tenure*) yang panjang memunculkan interaksi antara auditor dengan *auditee* dalam periode yang panjang. Kondisi ini dapat mempengaruhi sikap mental auditor terkait independensi karena obyektivitas auditor dapat terancam, maka diperlukan pembatasan sebagai usaha mengurangi atau menghilangkan ancaman terhadap independensi tersebut. Gietzmann dan Sen (2001) berbeda pendapat, dengan menggunakan pendekatan *game theory* untuk mempelajari pembatasan *tenure* terhadap independensi auditor. Temuan penelitian ini adalah pembatasan *tenure* memiliki biaya tambahan yang besar, namun dapat meningkatkan independensi auditor melebihi biaya tambahan tersebut pada *auditee* besar.

Siregar et al. (2011) menyatakan dari berbagai penelitian tentang *tenure* menunjukkan hasil yang *mixed*. Sejalan dengan pernyataan Fanny dan Siregar (2007) yang menjelaskan bahwa beberapa penelitian menemukan jangka waktu penugasan auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit, namun ada yang berpengaruh negatif. Hasil yang berbeda-beda ini dijelaskan oleh Siregar et al. (2011) disebabkan adanya kemungkinan dalam penelitian tersebut belum mempertimbangkan adanya hubungan non linier antara *tenure* dan kualitas audit.

2.4.2. Performance Contingent Reward

AICPA (2012) memaparkan advokasi terkait dengan praktik *contingent fee* dalam audit pajak di beberapa negara bagian di Amerika Serikat, hal ini dimulai dari tekanan politik dan ekonomi terhadap pemerintah negara bagian untuk menjaga kesehatan fiskal mereka dengan menaikkan target penerimaan pajak. Salah satu kebijakan yang dikeluarkan negara bagian seperti North Carolina, Michigan, dan Arizona adalah dengan mengeluarkan kebijakan untuk melakukan kontrak audit pajak dengan auditor dari *private audit firm* dengan skema *contingent fee*. Berkenaan dengan isu tersebut, AICPA mengeluarkan beberapa rekomendasi yaitu *contingent fee* dapat menciptakan insentif bagi auditor untuk berlaku tidak *fair* dengan menetapkan tagihan pajak yang tinggi dan menghilangkan potensi restitusi, masalah kerahasiaan informasi wajib pajak dan dapat menimbulkan *conflict of interest*.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 234/PMK.04/2011 tentang Pemberian Premi

merupakan peraturan pelaksanaan terhadap Pasal 113D Undang-Undang Kepabeaan dan Pasal 64D Undang-Undang Cukai. Pengertian premi kepabeaan dan/atau cukai adalah semacam bonus yang diberikan negara kepada orang, kelompok orang dan atau unit kerja yang telah melakukan pengungkapan pelanggaran di bidang kepabeaan dan cukai, baik pelanggaran administrasi atau pidana, dan menanganinya sampai dengan terpenuhinya hak-hak keuangan negara.

Besaran premi yang diberikan sebesar 50% dari sanksi administrasi berupa denda, sanksi pidana berupa denda, hasil lelang barang dari tindak pidana dan nilai barang yang menurut peraturan perundang-undangan tidak boleh di lelang. Besaran maksimal premi tersebut dibatasi pada Rp.1.000.000.000,00. Selanjutnya didistribusikan secara proporsional dengan presentase sebesar 10% untuk yang menemukan pelanggaran, 2% untuk unit kerja yang menagih, 23% untuk unit kerja yang menetapkan sanksi, 5% untuk kantor wilayah yang membawahi unit kerja yang menetapkan sanksi dan 10% untuk DJBC. Pengaturan terkait premi termasuk di dalamnya temuan pelanggaran terkait audit kepabeaan.

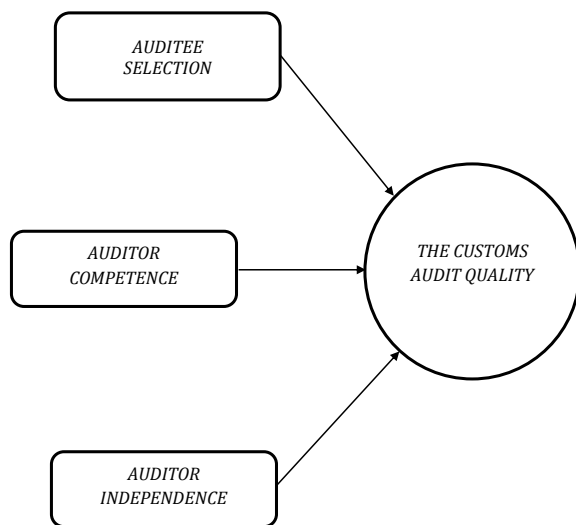
Penelitian Houlford et. al. (2002) memaparkan pengaruh *performance-contingent reward* terhadap *perceived autonomy* dan *competence*. Penelitian ini memperoleh temuan bahwa *performance-contingent reward* berpengaruh negatif terhadap *perceived autonomy* dan berpengaruh positif terhadap kompetensi. Penelitian Eisenberger et al. (1999) yang menyatakan bahwa *performance-contingent reward* memunculkan motivasi untuk melakukan kinerja melampaui standarnya sehingga *reward* berpengaruh sangat kuat dan positif dengan otonomi dan sebaliknya jika polanya menggunakan *engagement-contingent reward*. *Cognitive evaluation theory* yang dikemukakan Deci dan Ryan (1985) menyatakan bahwa semua skema *reward* mempengaruhi kompetensi dan kontrol, namun *performance-contingent reward* akan meningkatkan kompetensi tetapi mengancam otonomi.

Vellutini (2009) menyatakan praktik internasional terkait kompensasi auditor pajak atau kepabeaan seharusnya kompensasi tidak berhubungan langsung dengan jumlah tagihan audit dan denda yang diperoleh (*audit yield*). Mekanisme pemberian bonus yang didasarkan kepada hasil audit dapat menyebabkan auditor bias dan menurunkan prinsip *fairness*. Selain itu dalam jangka panjang akan mempengaruhi perilaku auditor untuk memaksimalkan bonus. DeFond dan Zhang (2013) menyebutkan *audit fee* memiliki pengaruh yang kuat terhadap kualitas audit dengan rata-rata *R-square* lebih dari 70%, dengan pembatasan dalam *audit fee* di rentang kewajaran, maka kenaikan *audit fee* berkorelasi positif dengan peningkatan kualitas audit.

2.5. Kerangka Konseptual

Kerangka konseptual penelitian ini menjelaskan faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit kepabeaan dan implementasinya. Kerangka dalam

Gambar 2. *The Customs Audit Quality Causal Model*



Gambar 2 menjelaskan *causal model* antara faktor pemilihan *auditee*, faktor kompetensi auditor dan faktor independensi terhadap kualitas audit kepabeanaan.

Pemilihan *auditee*, kompetensi dan independensi auditor dalam praktik audit kepabeanaan di Indonesia secara simultan membentuk interaksi untuk mencapai kualitas audit kepabeanaan yang diharapkan. Dalam proses bisnis audit kepabeanaan, pemilihan *auditee* merupakan tahap pertama yang menentukan.

Kualitas audit kepabeanaan dalam penelitian ini dipahami sebagai usaha DJBC untuk mendapatkan tingkat keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*). Keyakinan yang memadai itu didasarkan pada keahlian auditor kepabeanaan untuk mengidentifikasi *irregularities* dan independensi auditor untuk mengungkapkan ketidakpatuhan *auditee* dalam asersinya terhadap peraturan perundang-undangan di bidang kepabeanaan. Dengan memperhatikan tujuan audit kepabeanaan untuk mencapai *fiscal compliance* dan munculnya *agency problem* dalam sistem *self assessment*, maka penelitian kualitas audit kepabeanaan harus dilihat dari konteks hubungan *agency* dan sistem *self assessment*.

Penelitian DeFond dan Zhang (2013) sebagai reviu yang lengkap tentang definisi kualitas audit karena menggunakan 560 penelitian empiris kualitas audit, dan memuat pula ringkasan proksi yang digunakan sebagai *dependent variable* dan *independent variable*. DeFond dan Zhang (2013) menyatakan bahwa penelitian kualitas audit dalam 15 tahun belakangan fokus pada kompetensi dan independensi. Secara prinsip Donovan et al. (2014) menyebutkan pendapat Friedman (1953) bahwa secara prinsip penentuan kualitas audit dapat dilakukan dengan pendekatan positif atau normatif, kualitas audit sebagai *value* maka harus memiliki nilai tertinggi bagi para pihak yang berkepentingan dalam lingkungan auditnya, sehingga penggunaan proksi dalam penelitian kualitas audit harus didasarkan pada hubungan kausal yang

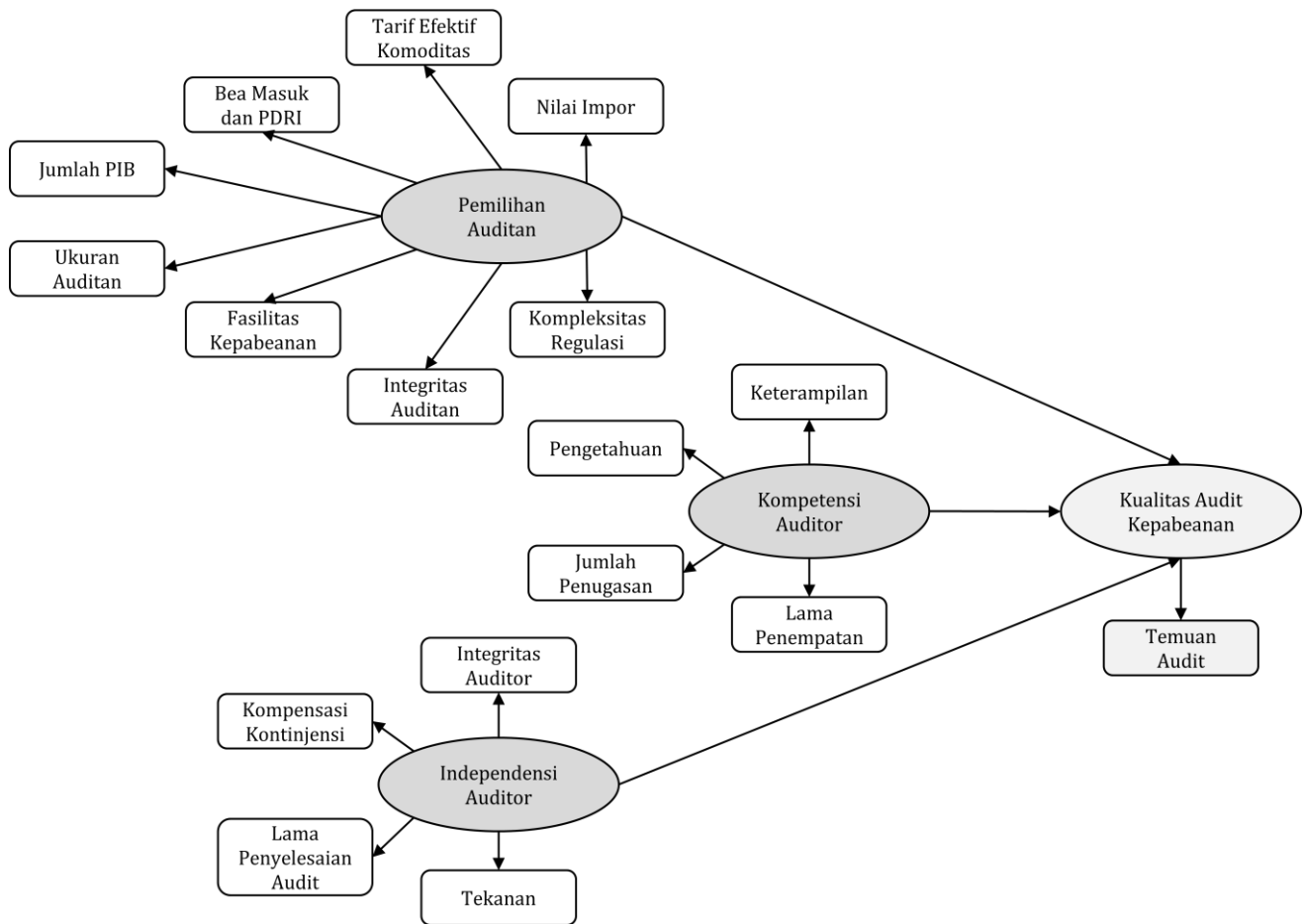
mencerminkan kualitas audit sebagai nilai. Donovan et al. (2014) menyebutkan bahwa belum mapannya definisi kualitas audit maka pertimbangan implikasi praktis memungkinkan modifikasi model empiris yang diprediksikan. Hal ini terlihat pada model penelitian Suseno (2013) yang menjadikan kompetensi auditor sebagai proksi untuk mengukur kualitas audit sebagai *dependent variable*, dan menggunakan independensi auditor sebagai *independent variable*.

Dalam penelitian ini kompetensi dan independensi auditor dijadikan sebagai variabel eksogenus (*independent variable*) dan menambahkan variabel pemilihan *auditee* dalam konteks positif penelitian audit sektor publik. Proksi yang dipilih untuk mengukur kualitas audit menggunakan temuan audit kepabeanaan. Model kausal dalam Gambar 2 menjelaskan hubungan sebab akibat antara pemilihan *auditee*, kompetensi dan independensi dengan kualitas audit kepabeanaan.

Kompetensi auditor dibentuk dari pengetahuan, ketrampilan dan pengalaman yang memadai sehingga auditor memiliki keunggulan dalam praktik audit. Selanjutnya, independensi auditor memiliki unsur utama yaitu integritas, hal ini merujuk pada pengaruh integritas pada sikap jujur dan tidak bias dalam pengambilan keputusan. Berbeda dengan waktu yang diperlukan auditor kepabeanaan untuk menyelesaikan penugasan audit (*tenure*), memungkinkan adanya peningkatan interaksi dengan *auditee* sehingga memunculkan adanya gangguan obyektivitas. *Reward* yang diberikan kepada auditor setelah penyelesaian penugasan dan besarnya didasarkan pada hasil audit untuk tujuan meningkatkan kinerja secara teori memberikan gangguan terhadap integritas. Pemilihan *auditee* menjadi faktor yang sangat penting dalam pencapaian kualitas audit selain kompetensi dan independensi. Hal ini merujuk pada fakta *audit lottery* dipicu oleh rendahnya *audit coverage*. *Audit lottery* berdampak pada menurunnya *voluntary compliance* pengguna jasa kepabeanaan.

Pemilihan *auditee* dalam audit kepabeanaan merupakan bahasan pada penelitian Arkan (2010) dan Rahayu dan Adhariani (2007). Penelitian tersebut memaparkan faktor-faktor yang meningkatkan prediksi temuan audit (*hit rate*). Konseptual penelitian Arkan (2010) dan Rahayu dan Adhariani (2007) tidak dibangun dalam kerangka kualitas audit kepabeanaan.

Gambar 3 Model Penelitian



Penelitian terkait kualitas audit sangat banyak, namun yang membahas kualitas audit kepabeanaan masih sangat jarang. Dari beberapa penelitian terkait audit kepabeanaan belum ditemukan penelitian yang membahas pengaruh kompetensi dan independensi auditor kepabeanaan serta pemilihan *auditee* terhadap kualitas audit dengan pengolahan data yang simultan sehingga menggambarkan dinamika fakta praktik kualitas audit kepabeanaan.

2.6. Pengembangan Hipotesis

2.6.1. Pengaruh Pemilihan *Auditee* terhadap Kualitas Audit Kepabeanaan

Identifikasi Arens dan Elder (2012) tentang risiko pemilihan *auditee* dalam praktik audit sektor privat harus mempertimbangkan risiko *auditee* agar kualitas audit yang direncanakan tetap tercapai. Colbert et al. (1996) merinci faktor-faktor yang mempengaruhi risiko bisnis *auditee* tersebut sebagai indikator risiko bisnis *auditee*. Transnational Auditors Committee (2010) berpendapat bahwa pemilihan *auditee* berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Metode pemilihan *auditee* yang tepat akan meminimalkan *selectivity bias* (Vellutini, 2009; Julien dan Sasbih, 2010). Berdasarkan penjelasan tentang pentingnya pemilihan *auditee* dalam mencapai kualitas audit maka hipotesis yang diajukan adalah sebagai berikut:

H1: Pemilihan *auditee* (*auditee selection*) berpengaruh positif terhadap kualitas audit kepabeanaan.

2.6.2. Pengaruh Kompetensi Auditor Terhadap Kualitas Audit Kepabeanaan

Kompetensi dalam penelitian ini dioperasionalkan dengan indikator pengetahuan, ketrampilan dan pengalaman. Indikator-indikator ini berpengaruh positif terhadap peningkatan kualitas audit (DeAngelo, 1981; Meinhard et al., 1987; Loeher, 2002; Tubbs, 1992). Hal ini dikuatkan dengan penelitian Suyani (2009) yang dalam penelitiannya menggunakan variabel pemoderasi tekanan waktu, kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit perpajakan. Penelitian kualitas audit yang dilakukan Suyono (2012) dan Setyaningrum (2012) yang menggunakan pengalaman sebagai proksi kompetensi, diperoleh hasil berpengaruh signifikan secara simultan. Berdasarkan penjelasan tentang pengaruh kompetensi auditor terhadap pencapaian kualitas audit maka hipotesis yang diajukan adalah sebagai berikut:

H2: Kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit kepabeanaan.

2.6.3. Pengaruh Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit Kepabeanaan

Audit tenure menurut Dye (1991) dan Mautz dan Sharaf (1961) harus dioperasionalisasi sebagai interaksi yang berlebihan antara auditor dan *auditee*. Kondisi ini mengancam independensi auditor, objektivitas auditor menurun sehingga kualitas audit tidak tercapai. *Performance contingent reward* dalam Houlford et al. (2002) dan Eisenberger et al. (1999) akan meningkatkan *audit tenure*, menurunkan independensi dan memiliki dampak terhadap kualitas audit.

Independensi auditor oleh Duska dan Duska (2003) harus dipahami sebagai *total independence*, tidak hanya pada tingkat individu auditor saja namun juga organisasi. Brooks (2007) menyebutkan integritas sebagai faktor penting independensi untuk meningkatkan kualitas audit. Penelitian Suseno (2013) dan Suyono (2012) menyatakan berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Berdasarkan penjelasan tentang pengaruh independensi auditor terhadap pencapaian kualitas audit maka hipotesis yang diajukan adalah sebagai berikut:

H3: Independensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit kepabeanaan.

3. METODE PENELITIAN

3.1. Model Penelitian

Penelitian ini adalah penelitian kuantitatif yang digunakan untuk mengkonfirmasi teori (*verify or falsify*). Penjelasan yang dipaparkan dalam penelitian bersifat *hypothetico-deductive* (Chua, 1986). Analisis data dalam metode kuantitatif akan digunakan untuk mengeneralisasi praktik kualitas audit kepabeanaan di Indonesia. Model penelitian yang tepat menjadi sangat penting untuk mendapatkan penjelasan yang relevan dan andal berdasarkan data empiris.

Penelitian ini menggunakan metode statistik *structural equation modeling* (SEM). SEM merupakan metode statistik gabungan antara *factor analysis* yang dalam psikometrik dan model persamaan simultan yang dikembangkan dalam ekonometrik (Ghozali, 2014). SEM digunakan untuk pengujian kasus sebab akibat berdasarkan teori yang dibangun berdasarkan data kuantitatif dengan pengujian yang bersifat simultan bukan *piecemeal* (Kline, 2011).

Kemampuan SEM untuk memecahkan permasalahan asumsi pengukuran dengan mudah merupakan keunggulannya, jika dibandingkan dengan regresi berganda. SEM juga dapat menyajikan *modification index* yang sangat membantu proses *re-formulation* model karena memberikan arah perbaikan. Berdasarkan *re-formulation* model maka model yang diperoleh menjadi lebih *fit*.

Dalam penelitian ini faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit pada praktik audit kepabeanaan adalah *auditee selection*, *auditor competence*, dan *auditor independence*. Faktor-faktor ini disebut *latent unobserved*, yaitu variabel yang tidak dapat langsung diamati. Setiap variabel laten akan

dijelaskan dengan beberapa variabel *manifest* atau indikator. Variabel endogen laten (variabel terikat) dalam penelitian ini adalah *audit quality* (AQUAL).

Model penelitian dalam penelitian ini dapat dilihat pada Gambar 3 Model penelitian ini menjelaskan hubungan antara variabel pemilihan *auditee*, kompetensi dan independensi auditor terhadap kualitas audit kepabeanaan. Masing-masing variabel *latent* dibentuk oleh beberapa variabel *manifest* atau indikator. Indikator-indikator inilah yang secara formatif membentuk variabel latennya.

Berdasarkan model penelitian pada Gambar 3 maka model struktural penelitian ini diformulasikan sebagai model ekonometrik dalam persamaan struktural 1 dengan $\beta_1, \beta_2, \beta_3$ adalah koefisien variabel laten dan $z = \text{structural error}$.

$$AQUAL = \beta_1 AUSL + \beta_2 COMP + \beta_3 INDP + z \quad (1)$$

Variabel eksogen laten *auditee selection* (AUSL) memiliki 8 (delapan) indikator. Indikator tersebut adalah *value of import* (IMP), *effective commodity tariff* (TRF), *sum of import duty and international trade taxes* (BMP), *sum of import declaration* (PIB), *firm size* (SIZ), *fiscal and procedural facilities received* (FAS), *auditee integrity* (AIN) dan *regulation complexities* (RUL). Model pengukuran variabel *manifest* yang membentuk variabel eksogen laten *auditee selection* diformulasikan sebagai model ekonometrik dalam persamaan 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, dengan λ adalah koefisien variabel *manifest* dan e adalah *measurement error*.

$$IMP = \lambda_1 AUSL + e_1 \quad (2)$$

$$TRF = \lambda_2 AUSL + e_2 \quad (3)$$

$$BMP = \lambda_3 AUSL + e_3 \quad (4)$$

$$PIB = \lambda_4 AUSL + e_4 \quad (5)$$

$$SIZ = \lambda_5 AUSL + e_5 \quad (6)$$

$$FAS = \lambda_6 AUSL + e_6 \quad (7)$$

$$AIN = \lambda_7 AUSL + e_7 \quad (8)$$

$$RUL = \lambda_8 AUSL + e_8 \quad (9)$$

Variabel eksogen laten *auditor competence* (COMP) memiliki 4 (empat) indikator. Indikator tersebut adalah *accounting, auditing and customs skill* (SKI), *formal education* (EDU), *sum of audit assignment* (STA) dan *experience* (EXP). Model pengukuran variabel *manifest* yang membentuk variabel eksogen laten *auditor competence* diformulasikan sebagai model ekonometri dalam persamaan 10, 11, 12, 13, dengan δ adalah koefisien variabel *manifest* dan f adalah *measurement error*.

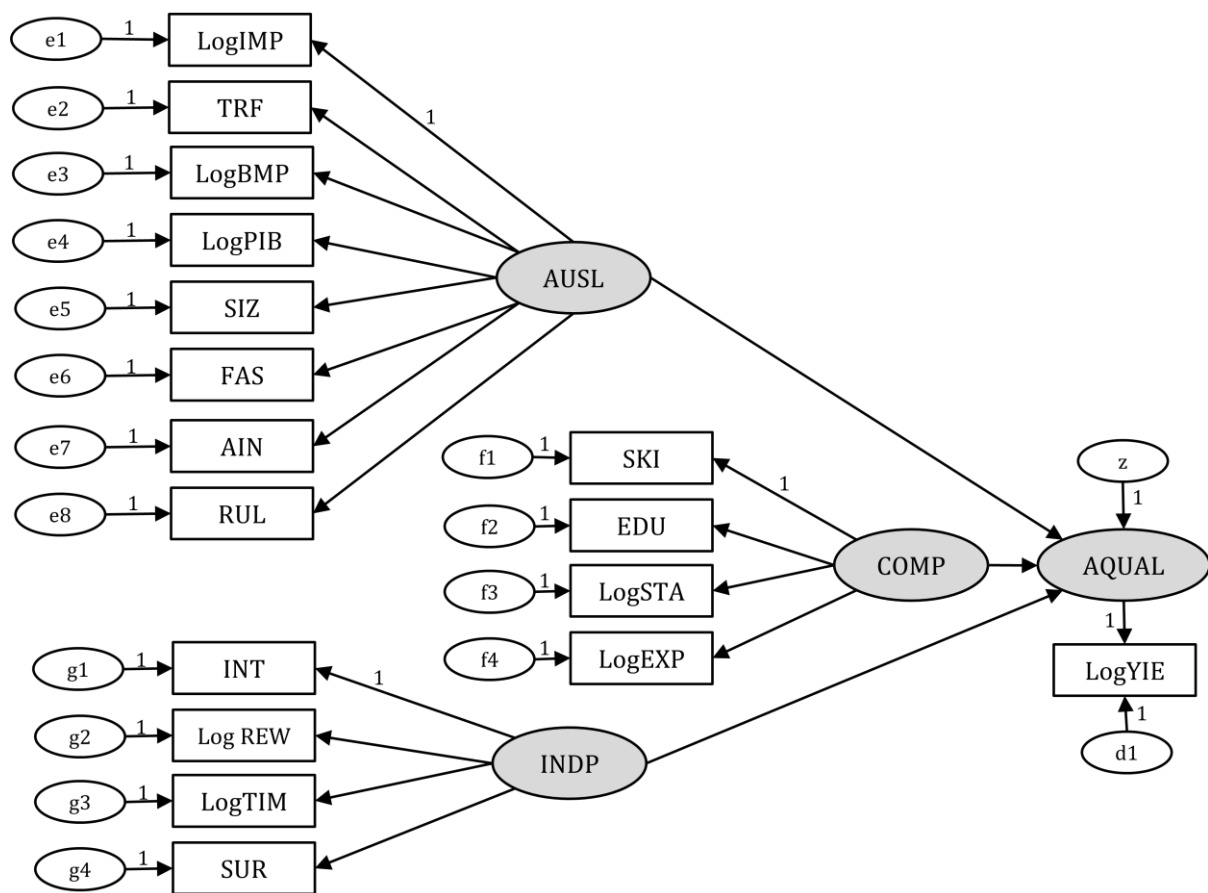
$$SKI = \delta_1 COMP + f_1 \quad (10)$$

$$EDU = \delta_2 COMP + f_2 \quad (11)$$

$$STA = \delta_3 COMP + f_3 \quad (12)$$

$$EXP = \delta_4 COMP + f_4 \quad (13)$$

Gambar 4 Path Diagram Kualitas Audit Kepabeanaan



Variabel eksogen laten *auditor independence* (INDP) memiliki 4 (empat) indikator. Indikator tersebut adalah *auditor integrity* (INT), *performance contingent reward* (REW), *audit tenure* (TIM), dan *pressure* (SUR). Model pengukuran variabel *manifest* yang membentuk variabel eksogen laten *auditor independence* diformulasikan sebagai model ekonometri dalam persamaan 14, 15, 16, 17, dengan η adalah koefisien variabel *manifest* dan g adalah *measurement error*.

$$INT = \eta_1 INDP + g_1 \quad (14)$$

$$REW = \eta_2 INDP + g_2 \quad (15)$$

$$TIM = \eta_3 INDP + g_3 \quad (16)$$

$$SUR = \eta_4 INDP + g_4 \quad (17)$$

Variabel endogen *audit quality* (AQUAL) memiliki 1 (satu) indikator. Indikator tersebut adalah *audit yield* (YIE). Model pengukuran variabel *manifest* yang membentuk variabel endogen laten *audit quality* diformulasikan sebagai model ekonometri dalam persamaan 3.18., dengan α adalah koefisien variabel *manifest* dan d adalah *measurement error*.

$$YIE = \alpha_1 AQUAL + d_1 \quad (18)$$

Model pengukuran dan model struktural secara grafis dapat digambarkan dalam *path diagram* yang

mengikuti model penelitian sebagaimana Gambar 4 *Path diagram* merupakan penerjemahan dari pengembangan teori yang telah dilakukan sebelumnya. Selanjutnya penelitian dengan SEM, pemodelannya akan berhubungan dengan *construct* dan *factor* yang korelasi antar variabelnya harus didasarkan pada teori dan fakta yang relevan.

3.2. Operasionalisasi Variabel

Operasionalisasi variabel bertujuan untuk mendapatkan data yang selaras dengan substansi konsep yang telah dirumuskan. Selanjutnya pengukuran harus ditentukan agar variabel yang diteliti dapat dilakukan pengolahan statistik. Tujuan penelitian dapat dicapai dan model penelitian diperoleh.

Proksi kualitas audit kepabeanaan dalam penelitian ini menggunakan temuan audit sebagai *observed variable*. Temuan audit tersebut diopersionalisasikan dengan nilai temuan audit kepabeanaan yang dapat diukur dalam satuan moneter yang secara praktis disebut sebagai *audit yield*. *Audit yield* merupakan konsekuensi atas pelanggaran yang dilakukan *auditee* terhadap peraturan kepabeanaan berupa jumlah BM dan PDRI kurang bayar serta sanksi administrasi berupa denda. Selanjutnya operasionalisasi indikator dari variabel eksogen pemilihan *auditee*, kompetensi

dan independensi auditor dalam penelitian ini secara ringkas diuraikan dalam Tabel 2.

Tabel 2 Operasionalisasi Variabel

Variabel	Indikator	Definisi Operasional	Sumber
Audit Quality (AQUAL)	Audit Yield (YIE)	Nilai temuan audit kepabeaan yang dapat diukur dalam satuan moneter (Besarnya BM dan PDRI kurang bayar ditambah sanksi administrasi dalam rupiah)	Cleary (2011), Irish Tax and Customs (2011), Setyaningrum (2012).
	Auditee Selection (AUSL)	Indeks ukuran perusahaan yang diukur dari besarnya ekuitas <i>auditee</i>	Vellutini (2009), OECD (2006), Arens dan Elder (2012), Colbert et.al. (1996), Laporte (2011), Hainey (2009).
	Auditee Integrity (AIN)	Indeks kepatuhan auditee yang disusun berdasarkan kriteria manajemen risiko kepabeaan dalam <i>risk engine</i> DJBC	
	Auditee's Customs Transaction	Nilai moneter transaksi kepabeaan <i>auditee</i> yang terdiri dari <i>value of import</i> (IMP), <i>sum of import declaration</i> (PIB), <i>effective customs duty tariff</i> (TRF), nilai moneter <i>import and international trade taxes</i> (BMP), indeks <i>customs facilities</i> (FAS).	
Auditor Competence (COMP)	Regulation (RUL)	Indeks tingkat kompleksitas peraturan di bidang kepabeaan yang harus dipenuhi <i>auditee</i> .	
	Knowledge (EDU)	Indeks tingkat pendidikan auditor peroleh dari pendidikan formal.	IFAC (2104), DeAngelo (1981), Meinhard et.al. (1987), Loeher (2002), Tubbs (1992), Suyani (2009), Suyono (2012), Setyaningrum (2012)
	Skill (SKI)	Indeks kompetensi akuntansi, audit dan kepabeaan dengan ukuran tingkat pendidikan akuntansi, pelatihan audit dan teknis kepabeaan.	
	Audit Assignment (STA)	Banyaknya penugasan audit reguler dalam satuan.	
Auditor Independence (INDP)	Experience (EXP)	Lamanya penugasan di unit audit kepabeaan dalam tahun	
	Auditor Integrity (INT)	Indeks <i>soft competency</i> integritas kepegawaian.	Duska (2003), Brooks (2007), Becker (2009),
	Pressure (SUR)	Indeks banyaknya pihak yang berkepentingan dengan hasil audit.	

Variabel	Indikator	Definisi Operasional	Sumber
Audit Tenure (TIM)	Audit	Jumlah hari yang dibutuhkan untuk menyelesaikan suatu penugasan audit.	Siregar et.al. (2011), Fanny dan Siregar (2007), Houlford et. al. (2002),
	Performance Contingent Reward (REW)	Nilai moneter premi yang akan diterima auditor berdasarkan besaran denda administrasi yang dibebankan pada temuan audit.	

3.3. Prosedur Pengumpulan Data

Data dalam penelitian terdiri dari data sekunder dan data primer. Data sekunder diperoleh dari database Direktorat Audit dan studi dokumen pemilihan *auditee* dan evaluasi laporan hasil audit. Data sekunder yang diperoleh dari database terdiri dari *value of import* (IMP), *effective commodity tariff* (TRF), *sum of import duty and international trade taxes* (BMP), *sum of import declaration* (PIB), *sum of audit assignment* (STA) dan *experience* (EXP), *performance contingent reward* (REW), *audit tenure* (TIM), *audit yield* (YIE).

Data sekunder yang diperoleh dengan studi dokumen berasal dari dokumen pemilihan *auditee* untuk penyusunan Daftar Rencana Obyek Audit (DROA) dan evaluasi laporan hasil audit (LHA) yang terdiri dari *firm size* (SIZ), *fiscal and procedural facilities received* (FAS), *regulation complexities* (RUL), *pressure* (SUR). *Auditee integrity* (AIN) diperoleh dari data *profiling* pengguna jasa kepabeaan yang disusun berdasarkan beberapa kriteria data statis dan dinamis. Studi dokumen terhadap biodata auditor untuk memperoleh data pendidikan dan pelatihan untuk data *skill* (SKI) dan *education* (EDU). Data *auditor integrity* (INT) diperoleh dari data *assessment center* terkait dengan *soft competency* integritas.

Tabel 3 Satuan Data Penelitian

Indikator	Satuan Data
<i>Value of import</i> (IMP)	Rupiah
<i>Effective commodity tariff</i> (TRF)	Persentase
<i>Sum of import duty and international trade taxes</i> (BMP)	Rupiah
<i>Sum of import declaration</i> (PIB)	Satuan
<i>Sum of audit assignment</i> (STA)	Satuan
<i>Experience</i> (EXP)	Tahun
<i>Performance contingent reward</i> (REW)	Rupiah
<i>Audit tenure</i> (TIM)	Hari
<i>Audit yield</i> (YIE)	Rupiah

Sugiyono (2014) menjelaskan bahwa prosedur pengumpulan data dengan pendekatan *structured non-participant* dirancang untuk memperoleh data yang berkualitas karena subjek dan objek penelitian tidak berinteraksi secara intensif. Instrumen penelitian yang dirancang dalam penelitian ini adalah berupa pedoman tabulasi variabel yang telah disiapkan secara teoretis bersifat valid. Berdasarkan sumber data tersebut

dilakukan penilaian data berdasarkan Skala Likert dengan ukuran 1 sampai dengan 5.

Indikator pada variabel eksogenus pemilihan *auditee* (AUSL) terdapat tiga indikator yang datanya diperoleh dengan metode penilaian yaitu ukuran *auditee* (SIZ), integritas *auditee* (AIN), dan kompleksitas peraturan (RUL). Ukuran *auditee* (SIZ) digunakan nilai ekuitas dengan skala 1-5 merujuk pada penggolongan modal pada Pasal 3 Peraturan Menteri Perdagangan Nomor 46/M-DAG/PER/9/2009. Integritas *Auditee* (AIN) menggunakan ukuran kepatuhan Subdirektorat Intelijen yang direpresentasikan dengan *chanelling auditee*.

Tabel 4 Kriteria Ukuran Penilaian dalam Studi Dokumen

Indikator		Ukuran yang digunakan
<i>Firm Size</i> (SIZ)	5	10 milyar rupiah < Besaran Ekuitas
	4	5 milyar rupiah < Besaran Ekuitas ≤ 10 milyar rupiah
	3	500 juta rupiah < Besaran Ekuitas ≤ 5 milyar rupiah
	2	50 juta rupiah < Besaran Ekuitas ≤ 500 juta rupiah
	1	Besaran Ekuitas ≤ 50 juta rupiah
<i>Auditee Integrity</i> (AIN)	5	Sangat patuh sekali (MITA prioritas)
	4	Sangat patuh (MITA non prioritas)
	3	Patuh (<i>green channel</i>)
	2	Kurang patuh (<i>yellow channel</i>)
	1	Tidak patuh (<i>red channel</i>)
<i>Complexity of Regulation</i> (RUL)	5	Sangat kompleks sekali
	4	Sangat kompleks
	3	Kompleks
	2	Kurang Kompleks
	1	Tidak Kompleks
<i>Knowledge</i> (EDU)	5	S3 Doktoral
	4	S2 Pasca Sarjana
	3	S1 Sarjana
	2	D3 Diploma III
	1	Dibawah Diploma III
<i>Accounting, Auditing, Customs Skill</i> (SKI)	5	<i>Novice</i> (memiliki ketiga ketrampilan dan menjadi narasumber)
	4	<i>Proficiency</i> (memiliki ketiga ketrampilan dan menjadi pengajar)
	3	<i>Competence</i> (memiliki ketiga ketrampilan)
	2	<i>Advanced Beginner</i> (memiliki dua ketrampilan dari tiga)
	1	<i>Notice</i> (memiliki salah satu ketrampilan dari tiga)
<i>Auditor Integrity</i> (INT)	5	Berintegritas Sangat Tinggi
	4	Berintegritas Tinggi
	3	Berintegritas
	2	Berintegritas Cukup
	1	Berintegritas Kurang

Selanjutnya pengukuran kompleksitas peraturan menggunakan pengelompokkan berdasarkan jenis importir dan peraturan fiskal yang relevan. Jenis importir terdiri dari importir produsen dan importir umum. Selanjutnya peraturan fiskal yang relevan adalah peraturan kepabeanan yang mengakibatkan BM dan PDRI ditanggung pemerintah, ditanggihkan dan

dibebaskan. Kompleksitas peraturan fiskal dikategorikan sangat kompleks sekali jika importir produsen harus mematuhi lebih dari atau sama dengan dua peraturan yang mengakibatkan BM dan PDRI ditanggung pemerintah, ditanggihkan dan dibebaskan. Kompleksitas peraturan fiskal dikategorikan sangat kompleks jika importir produsen harus mematuhi satu peraturan yang mengakibatkan BM dan PDRI ditanggung pemerintah, ditanggihkan dan dibebaskan. Kompleksitas peraturan fiskal dikategorikan kompleks jika importir produsen harus mematuhi peraturan yang mengakibatkan BM dan PDRI dibayar. Kompleksitas peraturan fiskal dikategorikan kurang kompleks jika importir umum harus mematuhi peraturan yang mengakibatkan BM dan PDRI ditanggung pemerintah, ditanggihkan dan dibebaskan. Kompleksitas peraturan fiskal dikategorikan tidak kompleks jika importir umum harus mematuhi peraturan yang mengakibatkan BM dan PDRI dibayar.

Indikator pada variabel eksogenus kompetensi auditor (COMP) diperoleh dengan metode penilaian pendidikan (EDU) dan *skill* (SKI). Pendidikan (EDU) didasarkan pada pendidikan formal. *Skill* diukur dari penguasaan akuntansi, audit dan kepabeanan.

Indikator pada variabel eksogenus independensi auditor (COMP) terdapat dua indikator yang datanya diperoleh dengan metode penilaian yaitu integritas auditor (INT) dan tekanan (SUR). Integritas auditor (INT) dalam penelitian ini mengikuti skala yang disusun berdasarkan hasil penilaian *soft competency* oleh *assessor* dengan menggunakan psikometrik. Tekanan (SUR) dinilai berdasarkan pertimbangan pemilihan *auditee* yang memungkinkan adanya penekanan alasan suatu *auditee* diaudit.

Data primer dalam penelitian ini diperoleh dari wawancara dengan *key personel*, pejabat dan ketua auditor yang terlibat dalam pemilihan *auditee*, dalam proses penunjukan tim audit, pelaksanaan audit kepabeanan dan proses evaluasi laporan hasil audit. Wawancara ini dilakukan untuk melakukan konfirmasi atas hasil penelitian dan mendapatkan *feedback*. Ketua auditor senior yang diwawancara baik yang masih aktif maupun telah *resign*.

3.4. Populasi dan Pemilihan Sampel

Penugasan audit kepabeanan yang diterbitkan selama tahun 2013 dan 2014 berjumlah 999 surat tugas dengan masing-masing 472 surat tugas pada tahun 2013 dan 527 surat tugas pada tahun 2014. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh LHA yang diselesaikan pada tahun yang sama dengan tahun penerbitan surat penugasan audit. Hal ini merujuk pada pengukuran kinerja auditor dimulai dari 1 Januari sampai dengan 31 Desember setiap tahunnya, selain itu kinerja audit merupakan suatu rangkaian yang membentuk proses audit dari perencanaan audit sampai dengan pelaporan hasil audit.

LHA yang dapat diselesaikan untuk 472 surat tugas pada tahun 2013 berjumlah 330 *auditee*. 142 LHA lainnya diselesaikan pada tahun 2014, hal ini terjadi karena 113 surat penugasan audit diterbitkan pada

akhir tahun dan masih tersisanya penugasan tahun lalu sejumlah 29 *auditee* yang menambah beban kerja (*workload*) tim audit pada tahun 2013 sehingga 29 *auditee* baru dapat diselesaikan pada tahun 2014.

Surat tugas audit yang diterbitkan tahun 2014 sejumlah 527 surat tugas tercatat 35 surat tugas dibatalkan karena pertimbangan dasar hukum yang belum terkonfirmasi. Selanjutnya LHA yang dapat diselesaikan untuk 492 surat tugas berjumlah 156 *auditee*. Proses audit pada 336 *auditee* lainnya belum diselesaikan pada tahun 2014, hal ini terjadi karena 92 surat penugasan audit diterbitkan pada akhir tahun dan 244 penugasan lainnya proses auditnya masih terkendala dengan kapasitas tim yang terpakai untuk penyelesaian penugasan tahun lalu dan terjadinya penurunan kinerja tim audit. Hal ini ditunjukkan dengan penurunan jumlah LHA tahunan yang rata-rata menurun 15% sampai dengan pada tahun 2013. Penurunan tahun 2014 sebesar 42% dari tahun 2013.

Populasi penelitian ini adalah 486 LHA, data penelitian yang diperoleh lengkap hanya 290 *auditee* atau 196 LHA terdapat *missing data*. Sampel dalam penelitian ini adalah sejumlah 290, yang secara ringkas diuraikan dalam Tabel 5 *Missing data* terdapat pada data ukuran *auditee* sejumlah 118 *auditee*, data jumlah PIB 10 *auditee*, data nilai impor 65 *auditee* dan data riwayat penugasan ketua auditor 3 *auditee*.

Tabel 5 Jumlah Sampel

Keterangan	Auditee
LHA yang selesai pada tahun yang sama dengan tahun penerbitan surat penugasan audit tahun 2013 dan 2014	486
<i>Missing data</i>	196
Jumlah sampel penelitian	290

3.5. Teknik Tabulasi dan Analisis Data

Hair et al. (2009) menyatakan beberapa langkah setelah pengembangan model teoretis adalah membangun *path diagram* dan mengubah *path diagram* tersebut menjadi persamaan pengukuran dan persamaan struktural. Selanjutnya Hair et al. (2009) menyebutkan langkah setelahnya adalah memilih matrik *input* dan teknik estimasi, menilai identifikasi model, mengevaluasi estimasi model dan interpretasi model.

Teknik estimasi yang dipilih dalam penelitian ini adalah *generalized least square* (GLS) dalam program IBM SPSS AMOS versi 22. Hal ini mempertimbangkan besarnya jumlah sampel yang melebihi jumlah sampel maksimal yang diharapkan secara teori yaitu sepuluh kali jumlah indikator (190 sampel). Hal ini merujuk pada Hair et al. (2009) yang menyatakan data sampel yang melebihi sampel maksimal pada teknik estimasi *maximum likelihood* (ML) akan mengakibatkan masalah normalitas dan nilai *Chi-square* yang tinggi. Teknik estimasi GLS menurut Curran (1996) tidak membutuhkan asumsi normalitas.

Indikator atau variabel *manifest* disajikan dalam *continuum data*. Ghazali (2014) menyarankan agar data

ordinal diubah dalam bentuk data interval agar seluruh data menjadi data metrik. Data metrik dibutuhkan untuk pengolahan data dalam penelitian kuantitatif. Data yang masih dalam bentuk skala *likert* yang merupakan data ordinal maka diubah dalam bentuk skala interval dengan metode *successive interval*.

Langkah ini merujuk pada skala pengukuran dalam analisis kuantitatif SEM data harus berbentuk *continuum*. Walaupun dapat saja data ordinal dengan skala *likert* digunakan dengan syarat terdistribusi normal sebagaimana penelitian West et al. (1995) dalam Ghazali (2014). Data yang tidak terpenuhi normalitas maka data akan ditransformasi menggunakan *logaritma*. Selanjutnya model SEM dapat dijalankan menggunakan data observasi yang tersedia pada aplikasi IBM SPSS AMOS versi 22 dan membaca hasilnya untuk dilanjutkan dengan modifikasi model atau menginterpretasikan model yang sudah *fit*.

Analisis model dalam penelitian ini dibagi menjadi dua yaitu analisis model pengukuran dan analisis model struktural. Analisis model pengukuran dilakukan dengan menggunakan *confirmatory factor analysis* (CFA) digunakan untuk menguji multidimensionalitas dari konstruksi teori yang dibangun pada pengembangan model penelitian. Byrne dan Worth (1996) menyebutkan bahwa indikator atau variabel *manifest* akan diuji validitasnya untuk mengukur konstruk laten (unidimensionalitas).

3.6. Pengujian Asumsi-Asumsi SEM

3.6.1. Uji *Convergent Validity* dan *Discriminant Validity*

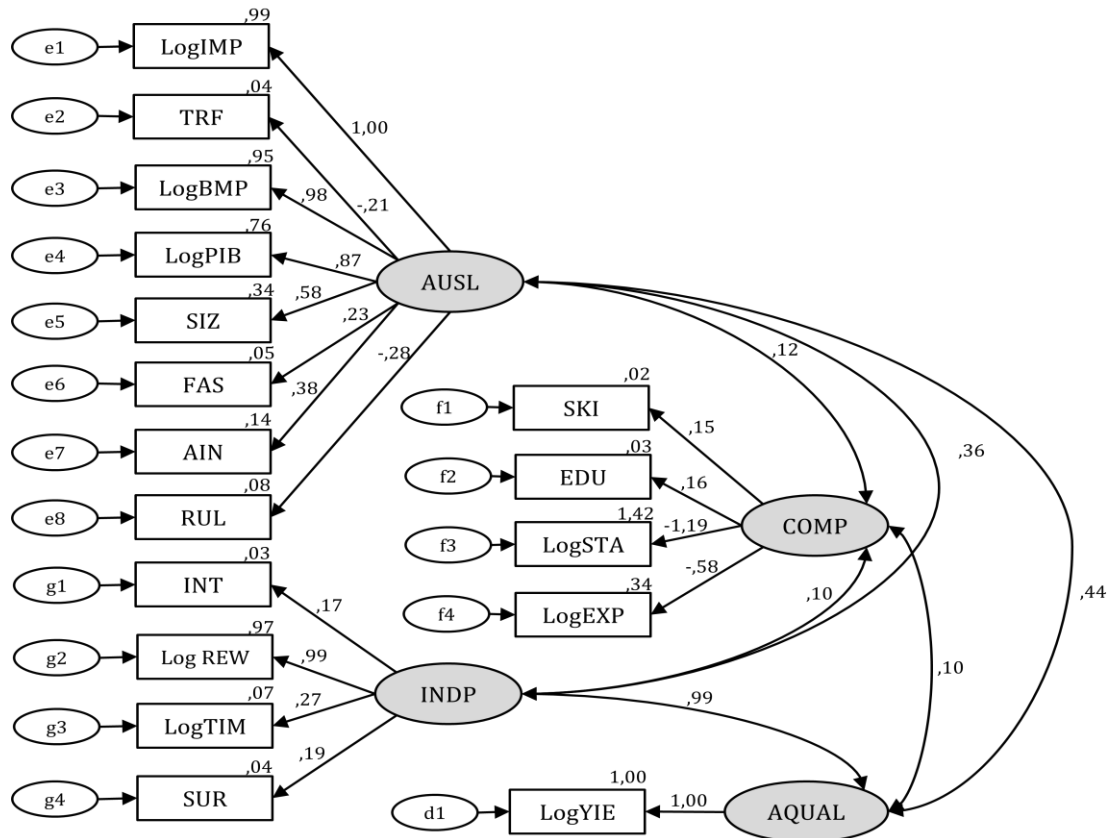
Convergent Validity menurut Santoso (2015) menjelaskan sebuah konstruk. Masing-masing variabel harus memiliki *standardized factor loading* lebih besar atau sama dengan 0,5. Ukuran lainnya adalah *construct reliability* yang harus memiliki nilai total lebih besar atau sama dengan 0,7 dan *variance extracted* memiliki nilai total lebih besar atau sama dengan 0,5. Nilai *construct reliability* (CR) dan *variance extracted* (AVE) diperoleh dengan melakukan perhitungan dengan Rumus 3.1. dan Rumus 3.2. Nilai *standard loading* merupakan nilai *standardized regression weight*.

$$\text{Construct reliability} = \frac{(\sum \text{standard loading})^2}{(\sum \text{standard loading})^2 + \sum (1 - \text{standard loading})^2} \quad (3.1.)$$

$$\text{Variance extracted} = \frac{(\sum \text{standard loading}^2)}{(\sum \text{standard loading}^2) + \sum (1 - \text{standard loading}^2)} \quad (3.2.)$$

Uji validitas diskriminan berbeda dengan uji *convergent validity*. Uji ini mengharuskan setiap konstruk mempunyai keunikan sendiri. Kuadrat nilai estimasi pada *output square multiple correlations* harus lebih kecil dari nilai *variance extracted* masing-masing konstruk.

Gambar 5 First Order CFA



3.6.2. Uji Normalitas

Uji normalitas dalam aplikasi AMOS dapat diperoleh dari *assessment of normality* yang menjadi keluaran dari hasil pengolahan data. Selanjutnya diteliti *critical ratio skewness value* jika nilainya diantara $\pm 2,58$ pada tingkat signifikansi 0,05 dapat terpenuhi maka data sudah terdistribusi normal secara *multivariate*.

3.6.3. Evaluasi Outliers

Outliers terjadi jika nilai *mahalanobis* yang lebih besar dari nilai *mahalanobis distance* maka observasi yang nilainya di atas *mahalanobis distance* harus di-drop dari sampel penelitian (Ghozali, 2014). *Mahalanobis distance* dapat diperoleh dari nilai Chi-square pada derajat bebas sebesar jumlah indikator dengan tingkat signifikan 0,001. Namun demikian Hair et al. (2009) menyatakan dalam sampel yang besar gejala non normalitas dan *outliers* dapat diabaikan.

3.6.4. Uji Multikolinieritas

Ferdinand (2005) dalam Ghozali (2014) menyatakan bahwa model masih dapat digunakan jika tidak terjadi multikolinieritas, AMOS akan memberikan *warning* jika nilai *determinant of sample covariance matrix* tidak terpenuhi atau mengalami gangguan multikolinieritas yang tinggi. Nilai *determinant of sample covariance matrix* harus di atas nol agar model tidak mengalami gangguan multikolinieritas.

3.7. Goodness of Fit Indices

Tabel 6 Goodness of Fit Indices

Kriteria	Cut of Value
Absolute fit indices	
Chi Square (χ^2)	$\leq$ Chi-square tabel
Probabilitas	$\geq 0,05$
The Minimum Sampel Discrepancy Function/ Degree of Freedom (CMIN/DF)	$\leq 2,00$
Root Mean Square Error Approximation (RMSEA)	$\leq 0,08$
Goodness of Fit Index (GFI)	$\geq 0,90$
Adjusted Goodness of Fit Index (AGFI)	$\geq 0,90$
Incremental Fit Indices	
Normed Fit Index (NFI)	$\geq 0,90$
Relative Fit Index (RFI)	$\geq 0,90$
Tucker Lewis Index (TLI)	$\geq 0,90$

Sumber: Byrne (1998) Browne dan Curdeck (1993), Hair (2006), Arbuckle (2013), Hooper et. al. (2008), Ghozali (2014), Wijanto (2015)

Pengujian selanjutnya melihat keberadaan *offending estimate* yaitu estimasi koefisien baik dalam model struktural maupun model pengukuran. Kondisi *offending estimate* terjadi jika nilai *error variance* negatif, *standardized coefficient* lebih dari 1.00 dan standar error yang tinggi.

Nilai varian yang negatif disebut juga dengan *heywood case* yang dapat disebabkan oleh adanya data *outliers*, *sample size* kurang dari minimal, adanya

korelasi mendekati 1 atau 0 yang menyebabkan *underidentified*. Ghozali (2014) menyatakan *heywood case* dapat dihilangkan dengan memberikan nilai positif kecil (0,005) pada *error* sebagai tambahan konstrain model.

Evaluasi model terakhir adalah mengkonfirmasi model tersebut dengan *cut off value* kriteria *model fit*. Adapun kriteria *model fit* disajikan secara ringkas dalam Tabel 6 terdapat tiga kelompok ukuran yang digunakan sebagai evaluasi. *Absolut fit indices* mengukur model *fit* secara bersamaan antara model pengukuran dan model struktural. *Incremental fit measure* untuk membandingkan *proposed model* dengan model lain yang dispesifikasikan dalam penelitian. *Parsimonious fit measure* melakukan *adjustment* terhadap pengukuran *fit* untuk diperbandingkan antar model dengan jumlah koefisien yang berbeda.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1. Statistik Deskriptif

Analisis statistik deskriptif dalam penelitian ini merupakan pemaparan data untuk menggambarkan data yang terkumpul tanpa membuat kesimpulan dan generalisasi. Selanjutnya dilakukan pengungkapan data dalam bentuk ukuran tendensi terpusat yaitu nilai minimal, nilai maksimal, rata-rata dan standar deviasi data observasi sebagaimana terinci dalam Lampiran.

Berdasarkan data deskriptif tersebut diperoleh informasi tentang nilai masing-masing variabel sampel yang digunakan dalam penelitian ini. Pada variabel *manifest* yang terkait dengan pemilihan *auditee* rata-rata nilai impor *auditee* yang dalam sampel pada Rp675.287.733.795,00. Hal ini menunjukkan rata-rata *auditee* adalah perusahaan besar dengan nilai perdagangan internasional yang sangat signifikan bagi perekonomian makro Indonesia.

4.2. Analisis Model Pengukuran

4.2.1. Model First Order Confirmatory Factor Analysis

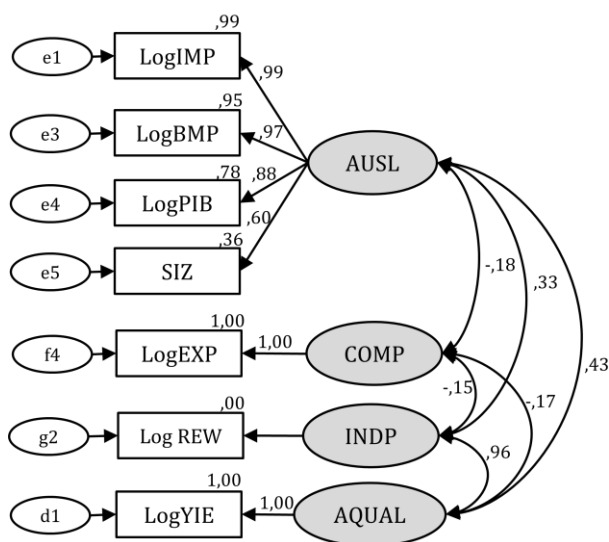
Gambar 5 merupakan *output* CFA dengan teknik estimasi GLS. Intepretasi *output* CFA ini dilakukan dengan membandingkan nilai estimasi dan *cut of value*. Model yang ditampilkan secara keseluruhan belum *fit* untuk analisis parameter sehingga diperlukan modifikasi model.

Merujuk *text output* maka dapat diperoleh informasi data yang belum terdistribusi normal secara *multivariate*. Nilai *mahalanobis distance* diperoleh nilai ambang 27,59 (signifikansi 0,05 dan jumlah indikator 17). Beberapa observasi terindikasi yang memiliki nilai *mahalanobis-d square* lebih dari nilai ambang ini merupakan data *outlier*. Beberapa catatan output AMOS menginformasikan adanya *heywood case* pada *error variance* f3, sehingga pada tahapan *second order* CFA akan dilakukan modifikasi model. Indikator yang P-value lebih dari 0,05 dan *loading factor* kurang dari 0,5 akan di-drop.

4.2.2. Model Second Order Confirmatory Factor Analysis

Berdasarkan *first order* CFA maka dilanjutkan *second order* CFA. *Second order* CFA merupakan reformulasi model untuk memperbaiki *goodness of fit* model penelitian. Gambar 6 merupakan *output* AMOS setelah proses reformulasi model. Reformulasi model dilakukan dengan melakukan penghapusan indikator yang sesuai kriteria yang ditentukan tidak valid.

Gambar 6 Second Order CFA



Berkenaan dengan distribusi normal *multivariate* yang belum terpenuhi, dalam penelitian ini diabaikan karena metode estimasi GLS SEM tidak memerlukan asumsi ini untuk dipenuhi. *Heywood case* pada *error variance* f3 diabaikan karena variabelnya telah di-drop karena rendahnya *standardized loading factor*.

Indikator pada variabel laten pemilihan *auditee* (AUSL) yang tidak diikutsertakan dalam analisis lebih lanjut adalah tarif efektif komoditas (TRF), fasilitas kepabeaan (FAS), integritas *auditee* (AIN), dan kompleksitas regulasi (RUL). Indikator pada variabel laten kompetensi auditor (COMP) yang diikutsertakan dalam analisis lebih lanjut hanya indikator pengalaman (EXP). Indikator lainnya, pendidikan formal (EDU) penguasaan akuntansi, audit dan kepabeaan (SKI) tidak diikutsertakan. Indikator pada variabel laten independensi auditor (INDP) yang diikutsertakan dalam analisis lebih lanjut hanya indikator *performance contingent reward* (EXP). Indikator waktu penyelesaian audit (TEN) dan tekanan (SUR) tidak diikutsertakan.

Hasil *output* pada proses *second order* CFA akan dihitung nilai *construct reliability* (CR) dan *variance extracted* (AVE). CR dan AVE sebagai alat untuk uji *convergent validity* dan *discriminant validity* seperti terinci dalam Tabel 7. Dapat disimpulkan bahwa secara model ketiga konstruk memiliki konvergensi untuk menjelaskan kualitas audit. *Discriminant validity* yang menunjukkan nilai *Rsquare* masing-masing konstruk, masih dibawah nilai *variance extracted* yang

menunjukkan ketiga konstruk dapat dibedakan satu dengan lainnya.

Tabel 7 Hasil Uji *Convergent Validity*

Kriteria	CR	AVE
Cut off Value	≥0,7	≥0,5
AUSL	0,963	0,768
COMP	1,000	1,000
INDP	1,000	1,000
AQUAL	1,000	1,000

Uji Multikolinieritas adalah pengujian asumsi terakhir yang diukur dari nilai *determinant of sample covariance matrix*. Jika nilainya di atas 0 (nol) maka tidak terjadi gangguan multikolinieritas. Selanjutnya dalam *output* model tahap kedua nilai *determinant of sample covariance matrix* adalah 0,00000015, walaupun sangat kecil namun masih di atas 0 (nol) dan AMOS tidak memberikan *warning*. Data layak untuk digunakan untuk prediksi model. Selanjutnya evaluasi model dalam Tabel 6 menunjukkan semua ukuran indikator pada *absolute fit*, *incremental fit* dan *parsimonious fit* menunjukkan perbaikan dan secara keseluruhan dapat disimpulkan model sudah *fit*.

Tabel 8 Hasil Evaluasi Model Struktural

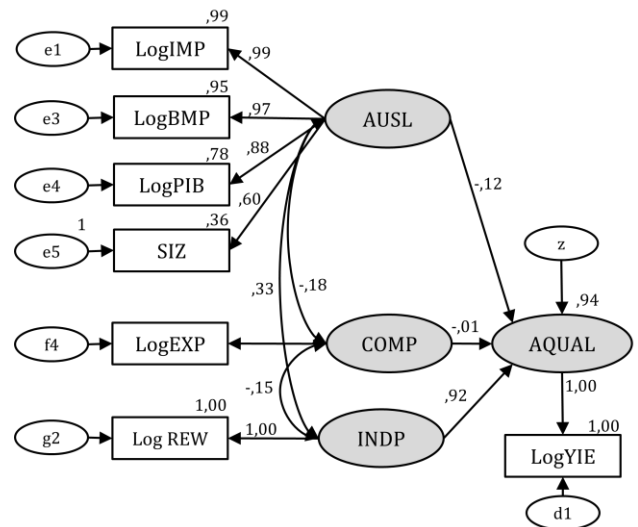
Kriteria	Cut of Value	Estimasi	Simpulan
Absolute fit indices			
Chi Square (λ^2)	≤19,675	23,432	<i>marginal fit</i>
Probabilitas	≥ 0,05	0,015	<i>marginal fit</i>
CMIN/DF	≤ 2,00	2,130	<i>marginal fit</i>
RMSEA	≤ 0,08	0,063	<i>good fit</i>
Goodness of Fit Index (GFI)	≥ 0,90	0,977	<i>good fit</i>
AGFI	≥ 0,90	0,941	<i>good fit</i>
Incremental Fit Indices			
Normed Fit Index (NFI)	≥ 0,90	0,920	<i>good fit</i>
Relative Fit Index (RFI)	≥ 0,90	0,848	<i>marginal fit</i>
Tucker Lewis Index (TLI)	≥ 0,90	0,931	<i>good fit</i>
Parsimonious Fit Measure			
Parsimonious Goodness of Fit Index (PGFI)	0 – 1,0	0,384	<i>good fit</i>

4.3 Analisis Model Struktural

Analisis model struktural menghasilkan *output* pada Gambar 7 Evaluasi model dalam model struktural hampir sama dengan *output* CFA *second order*. Tabel 8 menunjukkan semua ukuran indikator pada *absolute fit indices*, *incremental fit indices* dan *parsimonious fit measure* menunjukkan perbaikan. Hal ini dapat dilihat dari semakin mengecilnya *Chi Square* (λ^2) mendekati nilai *cut of value*-nya, dan probabilitas yang semakin besar. Kesimpulan model naik menjadi *marginal fit*. Selanjutnya nilai CMIN/DF, GFI, AGFI semakin tinggi melampaui nilai 0,90 dan RMSEA mengecil dibawah 0,08. M, sehingga semua ukuran ini *good fit*.

Hal yang sama juga ditunjukkan kelompok ukuran

Gambar 7 *Output* Model Struktural



incremental fit indices, nilai NFI dan TLI meningkat menjadi *good fit* dan RFI menjadi *marginal fit*. Kelompok ukuran parsimoni PGFI masih sama *good fit* walaupun nilainya menurun. Berdasarkan uraian ini, secara keseluruhan dapat disimpulkan, model sudah *fit* dan dapat digunakan untuk memprediksi hipotesis.

4.4 Analisis Pengaruh Pemilihan Auditee terhadap Kualitas Audit Kepabeanaan

Pengaruh pemilihan *auditee* terhadap kualitas audit kepabeanaan memiliki *standardized loading factor* 0,12 kurang dari nilai *cut off* 0,5 walaupun memiliki *P-value* signifikan dibawah nilai 0,001. Dapat disimpulkan pemilihan *auditee* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit kepabeanaan sehingga hipotesis pertama tidak terbukti.

Dalam observasi yang dilakukan dalam penelitian ini didapatkan fakta bahwa dalam pemilihan *auditee* yang dilakukan Direktorat Audit DJBC belum didasarkan pada *best practice* pemilihan *auditee* atau biasa disebut *selectivity*. Hal ini juga sejalan dengan pernyataan Arkan (2010) dalam penelitiannya. *Best practice* dalam audit kepabeanaan mendorong setiap otoritas kepabeanaan untuk tahapan pemilihan *auditee* dapat dikembangkan suatu pendekatan yang lebih efektif dan memiliki pembakuan metode pemilihan *auditee*. Efektifitas audit kepabeanaan harus diarahkan pada tujuan organisasi kepabeanaan sebagai institusi fiskal yaitu *fiscal compliance*.

Secara sistematis formulasi strategi DJBC berkenaan dengan *fiscal compliance* dalam periode penelitian yaitu 2013 dan 2014 dapat dikategorikan sebagai *economic deterrence approach*. Hal ini dapat dijelaskan dengan ukuran kualitas audit yang masih ditumpukan secara *massive* kepada ukuran *audit yield*. Selain itu, juga penggunaan instrumen kepatuhan lainnya seperti penindakan (*hard law enforcement*) yang bersifat agresif. Konsepsi kepatuhan dalam strategi DJBC secara keseluruhan berfokus pada aspek

ekonomi. Dalam praktik audit kepabeanaan, auditor sering mendapatkan tekanan dari para pejabat organisasi auditor untuk memenuhi *audit yield*.

Fokus pada *deterrence effect* memiliki konsekuensi pada perubahan perilaku pengguna jasa kepabeanaan. Hal ini didukung dengan fakta yang ditemukan dalam penelitian ini adalah semakin naiknya kinerja konsultan kepabeanaan terkait pendampingan audit kepabeanaan. Tren kasus banding atas tagihan audit kepabeanaan di pengadilan pajak, auditor kepabeanaan dikalahkan karena pembuktian dan prosedur audit yang lemah.

Auditee dapat melakukan pendekatan *cost and benefit approach* untuk memilih manfaat patuh atau tidak patuh terhadap peraturan perundangan di bidang kepabeanaan. Risiko *auditee* termasuk didalamnya risiko terdeteksi dalam audit dan menanggung sanksi. Hal ini sejalan dengan penelitian Roth dan Scholz dalam Devos (2014) tentang efektivitas *economic deterrence model* seperti yang dijelaskan oleh DJBC.

Fiscal psychology model yang dikembangkan Devos (2004) dengan mengkombinasikan *economic deterrence model* dengan *behavioral model* bisa menjadi alternatif model alternatif. Dalam pendekatan *fiscal psychology model auditee* akan diarahkan pada kecenderungan untuk tidak akan memaksimalkan utilitasnya tanpa mempertimbangkan nilai dan norma sosial yang diyakini. Model ini sejalan dengan model *risk based audit* dan praktik manajemen risiko kepabeanaan dengan mengefektifkan *risk profile auditee*.

Pendekatan baru dapat dilakukan dengan mengikuti saran Kinsey dalam Devos (2014) untuk menganalisis kepatuhan dari titik sosiologis, psikologis, dan hukum. *Risk profile auditee* dilakukan dengan difokuskan pada sikap individu dalam norma sosial. Hal ini merujuk perilaku *auditee* tertentu yang memiliki batasan kode etik untuk tidak memanfaatkan celah hukum atau bahkan ketika pelanggaran tidak terdeteksi. Namun demikian sistem *compliance* yang disarankan tetap harus mempertimbangkan *economic benefit* dari risiko ketidakpatuhan yang mungkin akan dimanfaatkan oleh *auditee* yang tidak memiliki standar etik yang baik.

Pemahaman selanjutnya yang harus dipahami oleh para pengambil kebijakan kepabeanaan yaitu asumsi yang harus dibangun dalam prinsip *self assessment* dalam kebijakan fiskal di Indonesia. Asumsi dasar sistem *self assessment* adalah terbentuknya *trust system*. Terbentuknya *trust system* ditandai dengan tumbuhnya *trustworthy environment*. Kejujuran wajib pajak atau pengguna jasa kepabeanaan untuk menginformasikan kondisi ekonomi yang sebenarnya terjadi sebagai dasar penentuan nilai setoran pajak dan bea masuk ke negara

Audit kepabeanaan juga harus memiliki keunggulan untuk memitigasi risiko kepatuhan dari keseluruhan proses bisnis kepabeanaan. Hasil rekomendasi audit kepabeanaan dapat menyarankan pemberian pertimbangan *auditee* untuk diberikan atau dicabut

fasilitasnya. Ada *reward* bagi *auditee* yang berdasarkan kriteria peraturan perundang undangan di bidang kepabeanaan terkait fasilitas kepabeanaan dan *punishment* bagi yang tidak patuh sebagaimana direkomendasi oleh ICAEW (2005).

Indikator atau variabel *manifest* seperti nilai impor (IMP), nilai bea masuk dan PDRI (BMP), jumlah asersi kepabeanaan (PIB) dan ukuran perusahaan (SIZ) signifikan menjelaskan variabel laten eksogen pemilihan *auditee* (AUSL). Ketiga indikator ini terkait dengan volume atau nilai besaran yang terkait langsung dengan kapasitas jam audit yang tersedia. Pemilihan *auditee* juga harus mempertimbangkan aspek *coverage*. Rendahnya *audit coverage* memicu *audit lottery* bagi *auditee* sehingga menimbulkan peluang ketidakpatuhan.

Alternatif solusi yang mungkin dapat dipilih adalah dengan mengevaluasi efektivitas pelaksanaan audit. Praktik audit kepabeanaan tidak menggunakan pendekatan risiko dalam pelaksanaan audit. *Test of control* dilakukan sebagai formalitas saja karena *substantive test* dilakukan 100% populasi bersifat *mandatory*. Hal ini diperkuat dengan rata-rata penyelesaian audit 150 hari dari target 90 hari. Pada tahun 2014 setelah kebijakan sentralisasi auditor diimplementasikan, kinerja penyelesaian audit tercatat 156 LHA dari tahun 2013 sebanyak 330 LHA. Penambahan jumlah auditor kepabeanaan tidak lagi menjadi satu-satunya solusi untuk menambah kapasitas pelaksanaan audit kepabeanaan.

Arah indikator *auditee integrity* (AIN) yang arahnya positif memberikan interpretasi bahwa jika semakin tinggi integritas *auditee* maka semakin besar pelanggaran. Hal ini tidak konsisten dengan penyusunan *risk profile* yang diberikan oleh unit intelijen, kemungkinannya adalah perlu perbaikan metode penyusunan *risk profile* atau lakukan penelitian terhadap *auditee* patuh atas kemungkinan adanya pembebanan peraturan melebihi yang seharusnya dibebankan terhadap *auditee*.

Selanjutnya metode pemilihan *auditee* dalam praktik audit kepabeanaan selama ini masih menggunakan teknik *screening*. Penggunaan informasi informal seringkali mengabaikan saran dari Unit Riset dan Analisis pada Subdirektorat Perencanaan Audit. Pengolahan data terbatas hanya untuk memetakan potensi tagihan audit.

Unit Riset dan Analisis pada Subdirektorat Perencanaan Audit dalam pemilihan *auditee* menggunakan pendekatan *random* berdasarkan pengolahan data dengan pendekatan kategorial. Selain itu juga menyediakan pula data berdasarkan *scoring* pada kriteria sebagaimana digunakan sebagai indikator dalam penelitian ini. Terkait dengan data keuangan *auditee* yang digunakan datanya belum termutakhirkan misalnya untuk pemilihan *auditee* tahun 2014 menggunakan data keuangan tahun 2010. Penelitian ini menggunakan data keuangan ekuitas karena memiliki nilai yang relatif stabil. Pengembangan metode pemilihan *auditee* harus dilakukan penelitian lebih lanjut. Hal ini merujuk pada

bukti empiris dalam penelitian Vellutini (2009) bahwa metode *random* menghasilkan *audit yield* dan *deterrence effect* yang lebih rendah dibandingkan dengan metode *screening*.

Direktorat Audit dapat mengembangkan pemilihan *auditee* berbasis risiko sebagaimana disarankan oleh OECD (2006). *Risk based audit* harus di fokuskan kepada *auditee* yang tidak patuh. Teknik ini dapat dilakukan dengan pengembangan kriteria kualitatif seperti informasi dalam metode *screening* yang menggunakan informasi *intelligence* dan kriteria yang dibangun dengan menggunakan statistik yang *robust*. Langkah awal yang dapat ditempuh adalah membangun *database* yang menampung baik data internal dan data eksternal yang relevan yang mutakhir. Kegiatan *pre-audit* yang telah dijalankan dapat difungsikan untuk mendapatkan data tersebut.

Selanjutnya adalah pengembangan atribut dan teknik statistik yang digunakan dalam pemilihan *auditee*. Atribut yang digunakan oleh Colbert et al. (1996) terkait risiko bisnis *auditee* dengan variabel data integritas *auditee*, operasional dan kondisi keuangan *auditee*, dan aspek regulasi yang mengatur industri *auditee*. Dengan perluasan pada aspek yang lebih luas misalnya regulasi dalam keseluruhan aspek proses bisnisnya tidak parsial misalnya menambahkan regulasi non kepebeanian. Teknik statistiknya dengan pengembangan teknik statistik prediksi atau melakukan *benchmarking* ke *Irish Tax & Customs* yang mengembangkan *yield prediction model* yang memahami *auditee* dari prespektif kepatuhan dengan *likelihood to yield, likely amount of yield* dan *likelihood to liquidate*.

Kebijakan strategis terkait pemilihan *auditee* harus diikuti dengan kebijakan pemisahan fungsi pemilihan *auditee* dan pelaksanaan audit. Hal ini untuk menjaga agar tidak ada *conflict of interest* para pejabat struktural yang terlibat pada tahapan pemilihan *auditee* ini yang sangat rawan dengan praktik korupsi sehingga kualitas pemilihan *auditee* dijaga. Praktik audit yang dilakukan pejabat yang terlibat dalam pemilihan *auditee* harus dihindari.

Penyesuaian organisasi seperti di HMRC Inggris dengan memisahkan *risk assesment unit* yang bertugas untuk mengintegrasikan database dengan pelaksanaan audit dan investigasi serta operasional lainnya. *Risk assesment unit* bahkan memberikan dukungan data dan informasi tidak hanya pada audit kepebeanian saja namun lebih luas ke seluruh proses bisnis sehingga basis kebijakannya didasarkan pada asumsi yang sama sehingga keselarasan kebijakan dapat tercapai.

4.5 Analisis Pengaruh Kompetensi Auditor terhadap Kualitas Audit Kepabeanian

Pengaruh kompetensi auditor terhadap kualitas audit kepebeanian memiliki *standardized loading factor* kurang dari nilai *cut off* 0,5 dan memiliki *P-value* lebih besar dari 0,05. Dapat disimpulkan kompetensi auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit kepebeanian sehingga hipotesis kedua tidak terbukti. Penyelidikan terkait dengan indikator-indikator yang menjelaskan

pengukuran terhadap variabel laten eksogen kompetensi auditor diperlukan. Temuan ini sejalan dengan penelitian Adityasih (2010) yang menyatakan pengalaman memiliki korelasi negatif dan signifikan.

Terdapat 4 (empat) indikator kompetensi yang digunakan dalam penelitian ini yaitu pendidikan (EDU), penguasaan akuntansi, audit dan kepebeanian (SKI), penugasan audit (STA) dan pengalaman (EXP). Dari empat indikator ini hanya indikator pengalaman yang valid membentuk kompetensi. Secara teori ini dianggap sebagai penyimpangan, namun secara praktis perlu penjelasan fenomena ini. Implementasi kebijakan sentralisasi auditor dan fungsionalisasi berdampak secara psikologis. Hilangnya jabatan struktural disertai dengan penurunan *total benefit* yang dimiliki sebelum kebijakan tersebut.

Auditor kepebeanian memiliki rata-rata pengalaman sebagai auditor lebih dari 14 tahun. Penurunan kinerja auditor senior ini merupakan gejala *fatigue* dalam penugasan audit kepebeanian. Hal ini juga didukung data kenaikan jumlah auditor senior yang mengajukan pengunduran diri. Kinerja rendah dan adanya keinginan untuk keluar yang tinggi mendorong auditor berpotensi *premature sign off*.

Penanaman komitmen organisasional dan perbaikan penataan pegawai auditor perlu dirumuskan. Fenomena *resign* yang bersifat disfungsional dapat dihindari. Hal ini dapat dilihat profil auditor yang *resign* adalah auditor yang memiliki kompetensi tinggi, sehingga keluarnya auditor tersebut bersifat disfungsional yang akan mempengaruhi kinerja organisasi.

Terkait dengan pendidikan berdasarkan paparan statistik deskriptif rata-rata auditor dalam penelitian ini berpendidikan sarjana. Tingkat pendidikan yang tinggi menjadi modalitas yang sangat penting bagi organisasi. Penguasaan (*skill*) masuk dalam kategori kompeten sesuai dengan prasyarat minimal yang dituntut dalam standar umum audit.

Penunjukkan tim audit dalam praktik memang belum memiliki kriteria yang baku dan valid. Hal ini yang menjelaskan alasan kompetensi sebagai variabel yang mapan dalam penelitian kualitas audit namun dalam penelitian ini justru memiliki perbedaan temuan dengan teori. Dalam praktik penunjukkan tim audit sangat tergantung pada subyektivitas *personal in charge* yang memiliki tugas penerbitan surat tugas audit. Pertimbangan keahlian teknis terkait dengan *nature of business auditee* dan pengalaman auditor atau kriteria lainnya dikomitmenkan secara konsisten. Namun demikian pertimbangan *personal* pejabat struktural seringkali menentukan penunjukkan tim audit, beberapa kasus dengan pertimbangan pembinaan dan mengadopsi kepentingan pribadi auditor yang tidak memiliki *conflict of interest* auditor bersangkutan. Tingkat penyelesaian audit sebelumnya menjadi salah satu pertimbangan utama yang sudah menjadi kebijakan pimpinan.

4.6 Analisis Pengaruh Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit Kepabeanian

Pengaruh independensi auditor terhadap kualitas audit kepabeaan memiliki *standardized loading factor* 0,921 lebih dari nilai *cut off* 0,5 dan memiliki *P-value* signifikan dibawah nilai 0,001. Dapat disimpulkan independensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit kepabeaan sehingga hipotesis ketiga terbukti.

Hanya *performance contingent reward* yaitu pemberian premi atas hasil audit (REW) yang valid membentuk variabel laten independensi. Hal ini sejalan dengan tujuan penerbitan PMK terkait yaitu kinerja dan menjaga integritas pegawai (otonomi), ditunjukkan secara statistik *performance contingent reward* berkorelasi positif dengan variabel laten eksogen independensi auditor. Fakta empiris nilai pembagian premi audit dalam peraturan menteri keuangan dengan batas maksimal. Batas maksimal ini masih belum mengganggu independensi auditor bahkan membentengi independensi auditor dalam penugasan dari tindakan suap dari *auditee*.

Mempertimbangkan praktik terbaik internasional Peraturan Menteri Keuangan Nomor 234/PMK.04/2011 tentang premi perlu diperbaiki terkait dengan mekanisme pemberian premi kepada auditor. Misalnya prasyarat kondisi-kondisi yang mendorong praktik audit kepabeaan semakin baik seperti mensyaratkan adanya tahapan audit *reviu* atas pekerjaan auditor telah selesai dan memenuhi standar dan terjamin kualitas auditnya. Sehingga tagihan audit yang tinggi diyakini bukan karena bentuk pembebanan yang berlebihan karena motivasi yang tidak dibenarkan. Besaran maksimal premi dapat pula dikaji ulang, karena masih memungkinkan untuk dinaikkan dan sebaiknya ada korelasi dengan pengukuran kinerja lain yang lebih memberikan pengaruh positif dalam pengembangan diri auditor seperti pelatihan internasional, pemberian beasiswa dan promosi. Sehingga *reward* tidak terkait dengan pemberian bonus uang yang seringkali *misleading* dengan tujuan pemberian *reward* tersebut.

Praktik internasional terkait kompensasi auditor pajak atau kepabeaan yang seharusnya kompensasi tidak berhubungan langsung dengan jumlah tagihan audit dan denda yang diperoleh (*audit yield*) harus pula dirumuskan dengan baik dalam regulasi. Sehingga penjagaan prinsip *fairness* yang terbangun karena merujuk adanya nilai tagihan yang fantastis yang diindikasikan ada motivasi auditor untuk memaksimalkan bonus. Sejalan dengan penelitian DeFond dan Zhang (2013) penelitian ini juga mengungkap pengaruh yang kuat faktor *audit fee* terhadap kualitas audit dengan nilai signifikansi yang sangat tinggi.

Integritas auditor kepabeaan walaupun secara statistik tidak valid membangun konstruk independensi auditor. Hal ini mengingat integritas auditor menjadi modalitas bagi terciptanya lingkungan audit yang mendukung pencapaian kualitas audit kepabeaan. Ke depan pengukuran integritas dapat menggunakan data primer dengan metode pengumpulan data integritas yang lebih

menggambarkan fakta. Kondisi lingkungan hukum yang belum mapan dan praktik kepabeaan yang berpotensi tindak koruptif maka integritas menjadi faktor yang sangat penting.

Integritas adalah pembentuk independensi auditor memiliki *multiplier effect* dalam pencapaian *total independence*. Karena integritas menjamin memunculkan sikap jujur dan objektif. Jujur berimplikasi pada akurasi dalam pengumpulan data, pengukuran, pelaporan dan inteprestasi data dalam pelaksanaan audit kepabeaan. Selanjutnya objektivitas auditor kepabeaan mampu menciptakan sikap bebas dari bias dalam pengambilan keputusan audit sehingga kualitas audit dapat diperoleh dalam praktik audit kepabeaan.

Selanjutnya indikator *audit tenure* (TIM) yang memiliki rata-rata 150 hari bukan merupakan gangguan terhadap independensi auditor. Hasil ini sejalan dengan penelitian Davis et al. (2002) sehingga panjangnya penyelesaian waktu audit merupakan usaha auditor untuk mencapai efektivitas pencapaian tujuan audit, sehingga tidak menimbulkan biaya tambahan karena kualitas audit yang direncanakan tidak tercapai. Auditor kepabeaan sangat memperhatikan pemenuhan hak-hak keuangan negara dalam praktik audit kepabeaannya. Hal ini didukung dengan secara administrasi auditor akan mengajukan pertimbangan penambahan waktu kepada organisasi auditor.

4.7 Robustness Test

Uji sensitivitas untuk menguji *robustness* hasil empiris penelitian. Uji sensitivitas dalam penelitian ini adalah dengan mengganti indikator temuan audit (YIE) dengan ukuran langsung yaitu pemenuhan prosedur sesuai standar (*reliability to procedure*, PRO) sebagaimana penelitian Suseno (2013). Indikator pemenuhan prosedur (PRO) ini datanya merupakan data skunder yang diperoleh dari studi dokumen terhadap *reviu* LHA dengan 1 jika tidak terpenuhi prosedur sampai dengan 5 jika terpenuhi seluruh prosedur audit sesuai standar audit kepabeaan.

Pada Tabel 9 menunjukkan hampir semua ukuran indikator pada *absolute fit* mengalami perbaikan, sedangkan pada *incremental fit* dan *parsimonious fit* terdapat sedikit penurunan namun tidak mengubah *goodness of fit* model. Berdasarkan hasil evaluasi model tersebut diperoleh model yang lebih baik namun tidak terdapat perbedaan pengaruh ketiga konstruk terhadap kualitas audit kepabeaan terlihat dari nilai *standardized loading factor* pada Gambar 8.

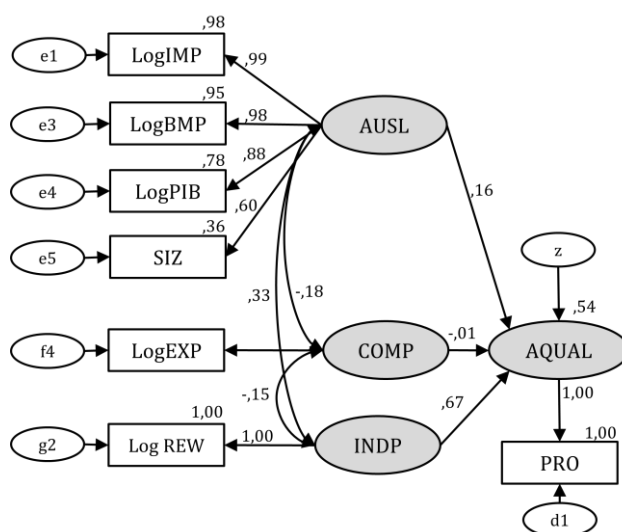
Tabel 9 Hasil Evaluasi Model Struktural pada
Robustness Test

Kriteria	Cut of Value	Estimasi	Simpulan
<i>Absolute fit indices</i>			
<i>Chi Square</i> (λ^2)	$\leq 19,675$	20,361	<i>marginal fit</i>

Probabilitas	$\geq 0,05$	0,041	<i>marginal fit</i>
The Minimum Sampel Discrepancy Function / Degree of Freedom (CMIN/DF)	$\leq 2,00$	1,851	<i>good fit</i>
Root Mean Square Error Approximation (RMS EA)	$\leq 0,08$	0,054	<i>good fit</i>
Goodness of Fit Index (GFI)	$\geq 0,90$	0,980	<i>good fit</i>
Adjusted Goodness of Fit Index (AGFI)	$\geq 0,90$	0,949	<i>good fit</i>
Incremental Fit Indices			
Normed Fit Index (NFI)	$\geq 0,90$	0,918	<i>good fit</i>
Relative Fit Index (RFI)	$\geq 0,90$	0,843	<i>marginal fit</i>
Tucker Lewis Index (TLI)	$\geq 0,90$	0,921	<i>good fit</i>
Parsimonious Fit Measure			
Parsimonious Goodness of Fit Index (PGFI)	0 – 1,0	0,385	<i>good fit</i>

5. KESIMPULAN

Gambar 8 Output Model Struktural pada Robustness Test



Hipotesis pertama (H1) tidak terdukung, dalam penelitian ini pemilihan *auditee* (AUSL) tidak signifikan mempengaruhi kualitas audit dalam praktik audit (AQUAL). Dalam observasi yang dilakukan dalam penelitian ini didapatkan fakta bahwa dalam pemilihan *auditee* yang dilakukan Direktorat Audit DJBC belum didasarkan pada *best practice* pemilihan *auditee*. Dalam praktiknya belum ada suatu pendekatan yang efektif dan pembakuan metode pemilihan *auditee*. Pemilihan *auditee* masih banyak didominasi dengan metode *screening* dibandingkan dengan menggunakan metode prediksi statistik yang *robust*. Tata kelola organisasi audit yang belum sesuai dengan praktik terbaik kepatuhan berpotensi *conflict of interest*

dalam kebijakan pemilihan *auditee* dan menurunkan kualitas penyusunan strategi audit di tingkat organisasi serta implementasinya.

Hipotesis kedua (H2) tidak terdukung, dalam penelitian ini kompetensi auditor (COMP) tidak signifikan mempengaruhi kualitas audit dalam praktik audit kepatuhan (AQUAL). Ada indikasi *fatigue* pada auditor senior sehingga perlu pembenahan dalam manajemen sumber daya manusia untuk memperkuat komitmen keorganisasiannya. Hal ini juga sejalan dengan temuan Adityasih (2010) yang menyatakan pengalaman sebagai proksi kompetensi auditor di 100 KAP di Indonesia pada tahun 2008 dan 2009 tidak berpengaruh signifikan dengan alasan *fatigue* karena sebagian besar adalah akuntan publik yang berusia di atas 50 tahun. Penyebab *fatigue* auditor kepatuhan lebih pada turunnya *total benefit* baik secara *financial* dan *non financial* setelah kebijakan sentralisasi dan fungsionalisasi auditor kepatuhan pada tahun 2013 dan 2014.

Hipotesis ketiga (H3) terdukung, dalam penelitian ini independensi auditor (INDP) signifikan dan berpengaruh positif terhadap kualitas audit dalam praktik audit (AQUAL). Kompensasi berupa bonus juga masih dapat dianggap wajar namun perlu pembenahan terkait mekanisme pemberiannya sehingga tidak menyimpang dari substansi kebijakannya, tagihan audit sebagai dasar pemberian premi tidak sesuai dengan praktik terbaik dan memiliki potensi gangguan terhadap independensi dan integritas auditor. Pembinaan integritas harus berjalan selaras dengan penjagaan independensi auditor. Selain itu tingkat penyelesaian audit rata-rata 150 hari berpotensi untuk mengganggu independensi karena interaksi yang terlalu intensif dengan *auditee* perlu perhatian tersendiri.

Pada uji sensitivitas dengan mengganti indikator temuan audit pada kualitas audit kepatuhan dengan indikator pemenuhan prosedur yang merupakan pengukuran langsung diperoleh model yang lebih baik. Namun tidak mengubah pengaruh ketiga variabel eksogen terhadap kualitas audit kepatuhan.

6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

6.1. Implikasi dari Hasil Penelitian

DJBC perlu melakukan pengembangan pembinaan independensi. Kebijakan pemberian premi audit yang sekarang berjalan sebagai paket kebijakan *financial benefit* harus dikaji perubahan mekanismenya karena memiliki potensi gangguan independensi dan integritas auditor. Selain itu kebijakan penyelesaian audit harus diperpendek sehingga tidak terjadi gangguan integritas dengan memperhatikan evaluasi strategi audit tim dan pemenuhan prosedur audit yang lebih *principle based* dibanding bersifat *rule based*.

6.2. Keterbatasan Penelitian dan Saran Penelitian Selanjutnya

Penelitian ini tidak dibangun sebagai penelitian untuk tujuan prediksi *audit yield* sehingga pada penelitian selanjutnya pada indikator yang tidak valid dalam variabel laten pemilihan *auditee* tetap dapat

digunakan. Selanjutnya pengembangan sampel yang lebih luas dengan melibatkan persepsi *stakeholder* dan data primer memungkinkan adanya temuan penelitian yang lebih bermanfaat untuk menguatkan konsepsi kualitas audit kepabeaan.

DAFTAR PUSTAKA

- Arbuckle, J. L. (2013). *IBM® SPSS® Amos 22 User's Guide*. Crawfordville: Amos Development Corporation.
- Anderson, J.C. dan Gerbing, D.W. (1984). The Effect of Sampling Error on Convergent, Improper Solution, and Goodness of Fit Indices for Maximum Likelihood Factor Analysis. *Psychometrika* Vol. 49.
- AICPA (2012). *Contingent Fee Audit Arrangements*. Diunduh 10 Juli 2015 www.aicpa.org/advocacy/tax/statelocal/downloadabledocument
- Adityasih, A. (2010). *Analisis Pengaruh Pendidikan Profesi, Pengalaman Auditor, Jumlah Klien (Audit Capacity) dan Ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP) terhadap Kualitas Audit*. Tesis Magister Akuntansi Universitas Indonesia.
- Arkan, M.M. (2010). *Analisis Penggunaan Benford's Law dalam Perencanaan Audit pada Direktorat Jenderal Bea dan Cukai*. Simposium Nasional Akuntansi XIII.
- Arens, A.A., dan Elder, R.J. (2012). *Auditing and Assurance Services, 14th Edition*. Englewood: Prentice Hall.
- Arvis, J.F., Saslavsky, D., Djala, L., Stephard, B., Busch, C., Raj, A., (2014) *Connecting to Compete 2014 Trade Logistics in the Global Economy: The Logistics Performance Index and Its Indicators*. World Bank.
- Badan Pemeriksa Keuangan (2007). *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*. BPK RI.
- Bahagia, S.N., Sandae, H., dan Meeuws, R. (2013). *State of Logistics Indonesia 2013*. World Bank.
- Becker, G.K. (2009). *Integrity as Moral Ideal and Business Benchmark*. *Journal of International Business Ethics*.
- Brooks, L.J. (2007). *Business & Professional Ethics for Directors, Executives, & accountants*. Thomson South Western.
- Chua, W.F., (1986). Radical Developments in Accounting Thought. *The Accounting Review*, LXI (4).
- Center for Economic Policy Research Team (2005). *Technical Report Risk Management Diagnostic Report: The Bureau of Customs*. USAID.
- Cleary, D (2011). Predictive Analytics in the Public Sector: Using Data Mining to Assist Better Target Selection for Audit. *Journal of e-Governmnet, Irish Tax and Customs*.
- Colbert, J.L., Michael, S.L., dan Moreland, K. (1996). Engagement Risk. *The Journal Global* Vol. 66 (3).
- Defond, M. dan Zhang, J. (2013). *A Review of Archival Auditing Research*. University of Southern California.
- Donovan, J., Frankel, R., Lee, J., Martin, X., dan Seo, H. (2014). Issues Raised by Studying DeFond and Zhang: What Should Audit Researchers Do? *Journal of Accounting and Economics* Vol. 58. Elsevier.
- DeAngelo, L. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (July).
- Deis Jr, D.R., dan Giroux, G.A. (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review*, 67 (July), 462-479.
- Deci, E.L., dan Ryan, R.M. (1985). *Intrinsic Motivation and Self Determination in Human Behavior*. Plenum, New York.
- Deloitte (2012). *Feasibility Study on the Evaluation of the State of the EU Customs Union*. Deloitte Belgium.
- Devos, K. (2014). *Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour*. Springer.
- Dreyfus, S.E. (2011). *The Five-Stage Model of Adult Skill Acquisition*. *Bulletin of Science, Technology & Society*.
- Duff, A. (2004). *Auditqual: Dimensions of Audit Quality*. The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Duska, R., Duska, B.S., Ragatz, J. (2011). *Accounting Ethics*. Blackwell Publishing.
- Dye, R. (1991). Informationally motivated Auditor Replacement. *Journal of Accounting and Economics* Vol. 14.
- Eisenberger, R., Pierce, W.D., dan Cameron, J. (1999). Effects of Reward on Intrinsic Motivation- Negative, Neutral, and Positive. *Psychological Bulletin* (125).
- European Commission (2012). *Fight Against Fraud Annual Report*. Commission Staff Working Document European Parliament.
- Eisenhardt, K.M., (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *The Academy of Management Review*, Vol. 14, No. 1.
- Fanny, M., dan Siregar, S. (2007). Pengaruh Pergantian dan Jangka Waktu Penugasan Auditor terhadap Kualitas Laba: Studi pada Emiten Bursa Efek Jakarta. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*.
- Francis, J.R. (2004). What Do We Know About Audit Quality. *The British Accounting Review* Vol. 36.
- Gao, S., Mokhatrian, P., dan Johnston, R. (2008). *Non-normality of Data in Structural Equation Models*. Institute of Transportation Studies.
- Gaticales, A.M., Uvero, A.T.O., Madamba, M.F.E.V., Greñas, J.J.P.. (2007). *Post Entry Audit Group Capability Enhancement Project*. USAID.
- Ghozali, I. (2014). *Model Persamaan Struktural: Konsep dan Aplikasi dengan Program AMOS 22.0*. BP UNDIP.

- George, R.T.D. (1993). *Competing with Integrity in International Business*. Oxford University Press.
- Gietzmann, M.B., and Sen, P.K. (2002). Improving Auditor Independence through Selective Mandatory Rotation. *International Journal of Auditing* Vol. 6.
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J. dan Anderson, R.E. (2009). *Multivariate Data Analysis*. Prentice Hall
- Hailey, M. (ed. Khwaja, M.S., Awasthi, R. A., dan Loeprick, J., 2011). *Building and Integrating Databases for Risk Profiles in the United Kingdom*. World Bank
- Houlfort, N., Koestner, R., Joussemet, M. Nantel-Vivier, A. dan Lekes, N. (2002). The Impact of Performance-Contingent Rewards on Perceived Autonomy and Competence. *Motivation and Emotion Journal*, Vol. 26, No. 4.
- Hoffmann, L. (2013). A Critical Look at the Current International Response to Combat Trade-Based Money Laundering: The Risk-Based Customs Audit as a Solution. *Texas International Law Journal*. Vol. 48: Issue 2.
- Hooper, D., Coughlan, J., dan Mullen, M.R.. Structural Equation Modelling: Guidelines for Determining Model Fit. *Journal of Business Research Methods* Vol 6 (1).
- Hudaib, M. dan Haniffa, R. (2009). Exploring Auditor Independence: An Interpretive Approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* Vol 22 (2).
- Herusetya, A. (2012). *Audit Quality, Regulation, and Earning Management: Using A Multidimensional Measure of Audit Quality*. The International Accounting Conference, Faculty of Economics, Universitas Indonesia.
- International Federation of Accountants (2014). *A Framework for Audit Quality*. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).
- ICAEW (2005). *Agency Theory and the Role of Audit*. Institute of Chartered Accountants in England & Wales.
- Institut Akuntan Publik Indonesia (2011). *Standar Profesi Akuntan Publik*. Salemba Empat, Jakarta.
- Irish Tax and Customs (2011). *Comprehensive Expenditure Review*. Office of the Revenue Commissioners CACH.
- Jones, R. dan Pendlebury, M. (2010). *Public Sector Accounting*, 6th edition. Prentice Hall.
- Johnstone, K.M., Gramling, A. A., Rittenberg, L.M. (2014). *Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit*, Ninth Edition. South-Western, Cengage Learning.
- Julien, D. dan Sabih, S. (2010). A Risk-Based Method for Audit Site Selection. *INTOSAI Journal*.
- Kegel, J.F. (2006). *Knowledge in Professional Service Firms Perceptions among Auditors in Malta*. Jonkoping International Business School.
- Kunda, R. (2012). *Post Clearance Audit (PCA)*. Zambia Revenue Authority
- Khwaja, M.S., Awasthi, R. A., dan Loeprick, J. (2011). *Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences*. World Bank.
- Kline, R.B. (2011). *Principle and Practice of Structural Equation Modeling*. The Guilford Press.
- Laporte, B. (2011). Risk Management Systems: Using Data Mining in Developing Countries Customs Administrations. *World Customs Journal* Vol. 5 (1) *International Network of Customs Universities*.
- Lee, T. dan Stone, M. (1995). Competence and Independence: The congenial Twins Of Auditing? *Journal of Business Finance and Accounting* Vol. 22 (8).
- Locke, E.A., dan Latham, G.P. (1990). *A theory of goal setting and task performance*. Prentice Hall.
- McKinsey (2013). *Transformasi Kelembagaan Kementerian Keuangan: Laporan Akhir-Bea dan Cukai*. Kementerian Keuangan RI.
- Marshall, R., Smith, M., Armstrong, R.W. (1997). Self-Assessment and the Tax Audit Lottery: the Australian Experience. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 12 Issue: 1.
- Martinez, V. J., Hardwood, G.B. dan Larkins, E.R. (1992). Withholding Position and Income Tax Compliance: Some Experimental Evidence. *Public Finance Quarterly* Vol. 20 (2).
- Morales, L. N. (2007). *Post Entry Audit Group Capability Enhancement Project*. EMERGE, USAID.
- Mautz, R.K dan Sharaf, H.A. (1961). *The Philosophy of Auditing*. American Accounting Association, Sarasota.
- Messier, G. dan Provit (2006). *Auditing & Assurance Service, A Systemic Approach*. McGraw Hill.
- Meinhardt, J., Moraglio, J. F., dan Steinberg, H. I. (1987). Governmental Audits: An Action Plan for Excellence. *Journal of Accountancy* Vol. 164.
- Malone, C. F. & Roberts, R. W. (1996). Factors Associated With the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* Vol. 15 (2).
- Otley, D. dan Pierce, B. (1995). The Control Problem in Public Accounting Firms: An Empirical Study of the Impact of Leadership Style. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20.
- Okello, A. (2008). *Customs Administration Reforms – Trends and Developments*. International Monetary Fund.
- OECD (2006). *Logistics and Time as a Trade Barrier*. OECD Trade Directorate, Paris.
- Petrescu, M. (2013). Marketing Research Using Single-Item Indicators in Structural Equation Models. *Journal of Marketing Analytics* Vol. 1 (2).
- Peraturan Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor P-23/BC/2009 Tentang Pemberitahuan Pabean

- dalam Rangka Pemasukan Barang dari Tempat Lain dalam Daerah Pabean ke Tempat yang Berada Dibawah Pengawasan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai.
- Peraturan Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor PER-44/BC/2011 Tentang Perubahan Kedua Peraturan Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor P-23/BC/2009 Tentang Pemberitahuan Pabean dalam Rangka Pemasukan Barang dari Tempat Lain dalam Daerah Pabean ke Tempat yang Berada Dibawah Pengawasan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai.
- Peraturan Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor PER-07/BC/2012 Tentang Standar Audit Kepabeanan dan Cukai.
- Peraturan Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor PER-08/BC/2012 Tentang Sertifikasi Keahlian di Bidang Audit Kepabeanan dan Cukai.
- Peraturan Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor PER-09/BC/2012 Tentang Tatalaksana Audit Kepabeanan dan Audit Cukai.
- Peraturan Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor PER-12/BC/2012 Tentang Evaluasi dan Monitoring Audit Kepabeanan dan Audit Cukai
- Peraturan Menteri Pemberdayaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor 18 Tahun 2013 Tentang Perubahan Terhadap Keputusan Menteri Pemberdayaan Aparatur Negara Nomor 32 Tahun 2003 Tentang Jabatan Fungsional Pemeriksa Bea dan Cukai.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 243/PMK.04/2011 Tentang Pemberian Premi.
- Rubin, M.A. (1988). Municipal Audit Fee Determinants. *The Accounting Review* Vol. 63.
- Rahayu, T.S. dan Adhariani, D. (2007). Assessing the Customs Value by the Use on Benford's Law: A Case Study. *Journal of Economics, Business and Accounting*.
- Santoso, S. (2015). *AMOS 22 untuk Structural Equation Modeling (SEM) Konsep Dasar dan Aplikasi*. Elex Media Komputindo.
- Solomon, R. C. (1999). *A Better Way to Think About Business: How Personal Integrity Leads to Corporate Success*. Oxford University Press.
- Setyaningrum, D. (2012). *Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit BPK-RI*. Simposium Nasional Akuntansi XV.
- Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-09/PJ/2015 tentang Rencana dan Strategi Pemeriksaan Tahun 2015.
- Sulaiman, N.A. (2011). *Audit Quality in Practice*. Doctor of Philosophy Thesis. Manchester Business School. University of Manchester.
- Setiawan, L. W. dan Fitriany (2011). Pengaruh Workload dan Spesialisasi Auditor terhadap Kualitas Audit dengan Kualita Komite Audit sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia: Volume 8 (1)*
- Setiawan, I.A. dan Ghozali, I (2006). *Akuntansi Keperilakuan: Konsep dan Kajian Empiris Perilaku Akuntan*. BPFE Universitas Diponegoro.
- Sour, L. (2004). An Economic Model of Tax Compliance with Individual Morality and Group Conformity. *Economía Mexicana NUEVA ÉPOCA*, vol. 13 (1).
- Sridharan, U. V., Caines, W. R. , McMillan, J. dan Summers, S. (2002). Financial Statement: Transparency and Auditor Responsibility: Enron and Andersen. *International Journal of Auditing* Vol. 6.
- Siregar, S.V., Fitriany dan Wibowo, A. (2011). Rotasi dan Kualitas Audit: Evaluasi atas Kebijakan Menteri Keuangan KMK No. 423/KMK.6/2002 Tentang Jasa Akuntan Publik. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia: Volume 8 - No. 1*.
- Suyono, E. (2012). Determinant Factors Affecting The Audit Quality: An Indonesian Perspective. *Global Review of Accounting and Finance* Vol. 3.No. 2. September 2012.
- Suseno, N.S. (2013). An Empirical Analysis of Auditor Independence and Audit Fees on Audit Quality. *International Journal of Management and Business Studies* Vol.3 (3).
- Srimindarti, C. (2012). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Premature Sign-Off dengan Turnover Intention sebagai Variabel Intervening: Suatu Tinjauan dari Goal Setting Theory. *Jurnal Organisasi dan Manajemen, Volume 8, Nomor 2*.
- Suyani, E. (2009). *Pengaruh Kompetensi terhadap Kualitas Pemeriksaan Pajak dengan Tekanan Waktu sebagai Variabel Pemoderasi: Studi Empiris pada Kanwil DJP Jawa Timur I*. Tesis MAKSI UGM.
- Sugiyarto (2008). *Tiga Orang Auditor Bea Cukai Ditahan*. Diunduh 18 Agustus 2015. <http://nasional>
- Transnational Auditors Committee (2010). *Client Acceptance and Continuance*. International Federation of Accountants.
- Tubbs, R.M. (1992). The Effect of Experience on the Auditor's Organization and Amount of Knowledge. *The Accounting Review* Vol. 67 (4).
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006 Tentang Perubahan Terhadap Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 Tentang Kepabeanan.
- Utomo, S., Palil, M.R., Jaffar, R., Ramli, R. (2012). Relationship Between Shareholders Motives and Corporate Tax Avoidance: A Literature Study. *International Journal of Business, Economics and Law* Vol. 1.
- Utomo, S., Palil, M.R., Jaffar, R. dan Ramli, R. (2012). Relationship Between Shareholders Motives and Corporate Tax Avoidance: A Literature Study. *International Journal of Business, Economics and Law*, Vol. 1.
- Vellutini, C. (ed. Khwaja, M.S., Awasthi, R. A., dan Loeprick, J., 2011). *Key Principles of Risk-Based Audits*. World Bank

- Vellutini, C. (ed. Khwaja, M.S., Awasthi, R. A., dan Loeprick, J., 2011). *Risk-Based Audits: Assessing the Risks*. World Bank
- Vellutini, C. (ed. Khwaja, M.S., Awasthi, R. A., dan Loeprick, J., 2011). *Database and IT Framework for Risk Analysis*. World Bank
- Widdowson, D. (ed. Wulf, L. dan Sokol, J. B., 2005). *Customs Modernization Handbook*. World Bank
- Widdowson, D. and Preece, R. (2011). *Post Clearance Audit: Reference and Implementation Guide*. World Bank.
- Widdowson, D. (ed. Evans, C. Dan Greebaum, A.) (1998). *Managing Compliance: More Carrot, Less Stick. Prospect*.
- Wijanto, S. H. (2015). *Metode Penelitian Menggunakan Structural Equation Modeling dengan LISREL*. 9.LP FEUI.
- Wondabio, L.S. (2006). Evaluasi Manajemen Risiko Kantor Akuntan Publik (KAP) dalam Keputusan Penerimaan Klien berdasarkan Pertimbangan dari Risiko Klien, Risiko Audit dan Risiko Bisnis AP. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia Vol. 3 (2)*.

LAMPIRAN

Statistik Deskriptif Penelitian

Variabel	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
IMP	81.500.800	14.132.886.109.936	675.287.733.795	1.550.843.384.575
TRF	0,002%	36,797%	4,05%	3,79%
BMP	14.776.000	1.564.786.244.000	81.215.549.540	189.984.112.373
PIB	2	5.524	466	818,03
SIZ	1	5	4,86	0,66
FAS	1	4	2,74	1,11
AIN	1	5	3,49	1,08
RUL	1	5	1,99	1,16
SKI	2	4	3,02	0,29
EDU	1	4	3,18	0,66
STA	30	77	54,78	10,99
EXP	7	19	14,19	1,98
INT	2	4	3,04	0,45
REW	10.000	40.000.000	5.719.137,93	10.036.097,25
TIM	19	283	123,54	50,87
SUR	1	5	3,30	0,95
YIE	2.345.000,00	142.509.877.000,00	2.223.870.341,20	10.082.457.466,30