



Jurusan Akuntansi Masyarakat Akuntansi Multiparadigma Indonesia



Jurnal Akuntansi Multiparadigma

www.jamal.ub.ac.id



DILEMA ETIS AKUNTABILITAS DALAM KEPUTUSAN BISNIS

Dharmawan Supono Hadi Saputro, Ikhsan Budi Riharjo, Lilis Ardini

Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia Surabaya, Jl. Menur Pumpungan No.30, Surabaya 60118

Surel: dharmawan.shs@gmail.com

Volume 11
Nomor 1
Halaman 109-126
Malang, April 2020
ISSN 2086-7603
e-ISSN 2089-5879

Tanggal Masuk:
31 Desember 2019
Tanggal Revisi:
03 Maret 2020
Tanggal Diterima:
30 April 2020

Kata kunci:

akuntabilitas,
etis,
grey area,
pengalaman



Abstrak: Dilema Etis Akuntabilitas dalam Keputusan Bisnis. Penelitian ini bertujuan untuk memahami realitas dilema etis yang dialami oleh seorang konsultan dalam mengambil keputusan bisnis pada lingkungan perusahaan. Metode yang digunakan adalah fenomenologi transendental Husserl pada dua orang konsultan. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa seorang konsultan bisnis mengalami berbagai bentuk dilema yang dapat diatasi dengan memahami PSAK dan UU serta mewujudkan elemen kesatuan kesadaran. Untuk memenuhi tujuan itu, konsultan bisnis harus melakukan akuntabilitas dalam bentuk laporan keuangan dan tetap memperhatikan etika keutamaan (*virtue ethics*) berdasarkan pertimbangan moral dan norma.

Abstract: Ethical Dilemma of Accountability in Business Decisions. This study aims to understand the reality of ethical dilemmas experienced by consultants in making business decisions in the corporate environment. The method used is the Transcendental Husserl phenomenology in two consultants. The results of this study indicate that a business consultant experiences various forms of dilemmas that can be overcome by understanding PSAK and the Law and realizing an element of unity of awareness. To fulfill that goal, business consultants must take accountability in the form of financial statements and still pay attention to virtue ethics based on moral considerations and norms.

Mengutip ini sebagai: Saputro, D. S. H., Riharjo, I. B., & Ardini, L. (2020). Dilema Etis Akuntabilitas dalam Keputusan Bisnis. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 11(1), 109-126. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2020.11.1.07>

Seorang konsultan bisnis mempunyai peran penting bagi perusahaan baik dalam sektor swasta maupun sektor publik serta bertanggung jawab atas segala proses kegiatan operasional dalam bentuk laporan keuangan (West, 2017). Peran ini merupakan peran yang harus dilakukan oleh seorang konsultan untuk mendukung terwujudnya pelaporan yang baik bagi perusahaan, serta melakukan pendampingan kepada akuntan dalam proses pengawasan, pengendalian atau pemeriksaan serta pelaporan perusahaan. Konsultan bisnis tidak seharusnya

mementingkan kepentingan pribadi untuk memperoleh keuntungan semata karena konsultan bisnis harus mengutamakan kepentingan para pemodal, menjaga dan bertanggung jawab sebagai wujud terciptanya laba yang merupakan bagian dari tujuan perusahaan dan akuntabilitas atas segala tindakan mengenai kepatuhan akan profesinya. Riduwan & Andayani (2018) mengatakan bahwa akuntabilitas konsultan bisnis yang biasa disebut *triple bottom line* menjadi isu yang sangat menarik, di mana konsultan bisnis dituntut untuk bertanggung

jawab atas pelaporan keuangan bagi para pemangku kepentingan (*stakeholder*) yang mencakup area penciptaan profit (laba) bagi investor, mampu meningkatkan kesejahteraan bagi sosial masyarakat (*people*), serta bertanggung jawab untuk menjaga keseimbangan atas kelestarian dan keberlangsungan lingkungan di masa depan (*planet*). Oleh karena itu, kontrol yang efektif dapat tercapai di lingkungan organisasi sektor publik ataupun lingkungan organisasi sektor swasta dengan bantuan dari konsultan bisnis (Cohen & Sayag, 2010).

Dalam pelaksanaannya konsultan bisnis tidak akan pernah terlepas dari konflik kepentingan, *expectation gap* (kesenjangan ekspektasi), serta berbagai hal dilema etis yang berkaitan dengan loyalitas (*split loyalty*) antara pihak-pihak yang ada dalam organisasi (Dellaportas, 2013). Hubungan buruk yang terjalin antara klien dengan konsultan bisnis biasanya muncul akibat adanya masalah (*dual agency*), di mana konsultan bisnis biasanya ingin menjalin hubungan baik dengan klien akan tetapi konsultan bisnis tetap berkewajiban untuk mematuhi segala bentuk peraturan yang berlaku (Assyidiq, 2013; Briando & Purnomo, 2019). Akibatnya, seorang Konsultan bisnis juga sering mengalami suatu kendala dalam praktiknya yang akan membuat seorang konsultan bisnis itu merasakan dilema ketika adanya sebuah proses pengambilan suatu keputusan etis (Larkin, 2015). Dengan memiliki pandangan (persepsi) akan pentingnya akuntabilitas dan etika dapat membuat seorang konsultan bisnis dengan mudah membuat keputusan etis. Keputusan yang etis harus mempertimbangkan berbagai hal seperti menenangkan diri, menentukan skala prioritas, serta memprtimbangkan segala risiko (*risk*) yang ada.

Budaya sosial yang sudah melekat pada masyarakat akan menuntun seseorang untuk bertindak etis. Keputusan etis akan timbul bila seorang konsultan bisnis dihadapkan pada situasi dilema yang melibatkan berbagai macam situasi kepentingan. Dengan memiliki etika yang baik, menghargai budaya, mengetahui kode etik dan norma, akan membuat seseorang untuk melakukan pengambilan keputusan etis. Sebaliknya, sifat *macheavellian* yang rendah akan berpengaruh positif dan dapat menghasilkan keputusan yang etis (Arestanti et al., 2016; Goretzki & Messner, 2019; Noviari & Suaryana, 2018). Hasil penelitian tersebut

menunjukkan bahwa seorang konsultan memiliki kesadaran dan keyakinan akan adanya etika serta norma yang berlaku yang dapat menuntunnya bekerja sesuai etika profesi. Namun, ketika ada masalah yang timbul dari keterbatasan jumlah auditor, waktu, infrastruktur serta nurani akan membuat seorang auditor merasakan dilema. Kesadaran profesi, hukum, sosial serta spiritual yang ada pada diri auditor akan mendorong mereka dalam mengatasi berbagai situasi dilema yang sering dirasakan. Situasi tersebut akan hilang bila auditor mampu mewujudkan kesadaran (Noviriani et al., 2015).

Ketika penelitian mengenai etika akuntabilitas sudah berkembang dan menemukan bahwa akuntabilitas dapat menuntun seseorang untuk bertindak etis, mulai saat itu timbullah suatu pemikiran berupa ide atau gagasan mengenai peran akuntansi keuangan dalam memberikan informasi bagi para pengguna (Riduwan & Andayani, 2018; Schneider et al., 2017). Esensi peran akuntansi dapat menggambarkan sebuah penyajian informasi keuangan atau non-keuangan, sehingga dimensi etis dapat dilihat dari timbal balik yang sesuai dengan *stakeholder* dan *stockholder*. Penelitian yang dilakukan untuk melihat pentingnya etika dalam pengambilan keputusan telah dilakukan dengan metode dan hasil yang bervariasi (Arestanti et al., 2016; Goretzki & Messner, 2019; Noviari & Suaryana, 2018; Noviriani et al., 2015). Riset tersebut lebih banyak meneliti tentang bagaimana pengambilan keputusan etis dan dilema etis dalam konsultan pajak, auditor internal dan eksternal. Namun, lebih didominasi dengan hanya melihat hubungan-hubungan dan pengaruh suatu variabel (paradigma positif) terhadap konsultan pajak, auditor Internal dan eksternal, tetapi tidak secara langsung mencari tahu secara mendalam tentang kesadaran dari diri konsultan tersebut.

Kasus yang melibatkan PT Hanson Internasional dan PT Garuda Indonesia berkaitan dengan manipulasi atau kesalahan dalam penyajian laporan keuangan dengan PSAK 44 dan PSAK 30. Kasus tersebut membuat instansi penilai laporan keuangan itu terlibat, dan dikenakan sanksi berupa pembekuan STTD serta surat peringatan perbaikan Prosedur Pengendalian Mutu dan Kebijakan. Akibat kasus tersebut membuat dampak yang signifikan bagi profesi akuntan. Para akuntan publik lebih merasa khawatir dan dilematis karena adanya kasus

tersebut. Mereka berbeda dalam pandangan, pendapat, serta budaya itu terutama dalam mengatasi dilema etis ketika mendapatkan peran dan tugas untuk klien. Perbedaan tersebut dapat muncul karena kondisi yang berbeda dalam diri masing-masing konsultan bisnis. Peneliti melalui studi fenomenologi mencari dan mendalami mengenai bentuk pengalaman konsultan bisnis dalam memecahkan dilema etis saat melakukan tugas dan perannya. Tujuan penelitian ini yaitu untuk memahami mengenai situasi dilema yang dialami seorang konsultan bisnis dalam mengambil keputusan bisnis. Penelitian ini sekaligus melihat bentuk akuntabilitas konsultan bisnis dalam memenuhi keinginan para pemodal.

METODE

Penelitian ini dilakukan pada perusahaan yang bergerak di bidang industri pembuatan besi yang sangat rentan menimbulkan berbagai masalah dilema etis. Himick et al. (2016) dan Jackson (2014) berargumentasi bahwa teori etika mempunyai suatu tujuan, yaitu membantu individu dalam mengambil suatu keputusan terkait moral serta memberikan pertimbangan atas keputusan yang dibuat. Etika dapat dikelompokkan menjadi ontologi teleologi, ontologi deontologi, ontologi hak, dan ontologi keutamaan. Studi fenomenologi dalam penelitian ini merujuk pada Husserl yaitu memfokuskan fenomenologi transendental sebagai studi kesadaran. Kesadaran tersebut berpusat pada "aku" sebagai individu. Namun setiap individu yang ada sangat berbeda-beda. Perbedaan ini karena pengalaman seseorang dengan yang lainnya berbeda. Pengalaman yang berbeda ini dapat membentuk sebuah harapan, persepsi, imajinasi, dan ingatan yang berbeda (Conklin, 2014; Reynolds, 2016).

Lokasi penelitian ini yaitu pada PT DAC, yang telah berdiri sejak tahun 2006 dan telah mempekerjakan karyawan sebanyak 190 karyawan. PT DAC merupakan perusahaan sahamnya dimiliki oleh warga negara Indonesia (WNI) yang terbagi menjadi tiga persentase yaitu 50%, 25%, dan 25%. PT DAC dipilih sebagai situs penelitian dikarenakan industri besi mempunyai ukuran, batasan toleransi yang bervariasi pada setiap produknya, dan akan cenderung memiliki potensi yang sangat tinggi dan rentan mengakibatkan timbulnya berbagai masalah yang akan membuat seseorang merasa dilematis.

Dilema etis ini yang akan menjadi tema utama dalam penelitian.

Untuk mencapai tujuan penelitian ini partisipan atau yang biasa disebut informan terdiri atas dua orang kunci utama (*key informant*), yaitu pemilik utama salah satu perseroan terbatas yang bergerak di bidang penyedia jasa (bernama Lina), yang bertugas menjadi seorang konsultan pada PT DAC, salah satu karyawan yang berstatus sebagai senior konsultan dalam perusahaannya (bernama Deno) dan bertugas sebagai konsultan bisnis pada PT DAC. Kedua informan ini begitu cocok dalam penelitian dikarenakan konsultan bisnis bertanggung jawab atas manajemen keuangan, baik akuntansi, perpajakan, strategi bisnis, maupun pelaporannya. Para informan itu dipilih karena akan menjadi individu yang dapat memberikan gambaran atau informasi secara tepat dan akurat sesuai dengan posisi mereka yaitu sebagai seorang konsultan bisnis pada perusahaan tersebut.

Data penelitian ini dikumpulkan melalui dua tahap. Pertama, wawancara tidak terstruktur dengan kedua informan. Pertanyaan yang ditunjukkan untuk kedua informan ini adalah pertanyaan biasa yang berkaitan mengenai akuntansi, perpajakan, akuntabilitas, dan kemudian diikuti pertanyaan yang sesuai dengan jawaban informan. Dalam proses wawancara dapat terus berkembang selama masih dalam tahap relevan dengan tema penelitian. Kedua, observasi atau pengamatan langsung untuk memvalidasi informasi yang diperoleh ketika wawancara mengenai sarana dan prasarana secara fisik yang berkaitan dengan hasil produksi (besi) dan melakukan dokumentasi yang berkaitan dengan hasil produksi dan tanggungjawab masing-masing informan.

Pada hakikatnya penelitian fenomenologi adalah untuk menganalisis dan memahami data kemudian membuat penafsiran data dengan membuat makna dari data tersebut (Correa & Larrinaga, 2015; Pokropski, 2019). Pemahaman akan data selanjutnya harus direfleksikan ke dalam teori fenomenologi yang nantinya akan menjadi alat analisis untuk memaknai seorang konsultan bisnis dalam mengambil keputusan bisnis pada suatu perusahaan.

Teknik analisis data sesuai dengan pendekatan studi fenomenologi transendental Husserl (1970), khususnya mengenai *thematic analysis* (secara tematik) dan disajikan dalam bentuk tampilan berupa tema-te-

ma yang sudah ditemukan di dalam penelitian. Teknik tersebut terdiri dari *epoche* yang berarti putusan hubungan dengan pengalaman dan pengetahuan yang kita miliki sebelumnya, Reduksi fenomenologi merupakan suatu penjelasan mengenai kejadian atau fenomena (terdiri dari *noema* dan *noesis*), Variasi Imajinatif ialah pencarian makna berdasar intuisi, sintesis makna dan esensi yang merupakan penggambaran dalam bentuk simpulan (Wu, 2018).

Gambar 1 mengibaratkan sebuah layanan (rerangka analisis) yang dikemukakan oleh seorang konsultan bisnis. Semakin merasa teguh dan bersikap profesional ia tidak akan merasa dilema dan bila tidak mampu, ia akan terbawa arus entah itu arus baik ataupun buruk. Konsultan bisnis harus menjunjung tinggi etika profesi dan menjunjung tinggi kesadaran spiritual agar tetap stabil mengendalikan dirinya agar tak terbawa arus dan merasa dilema.

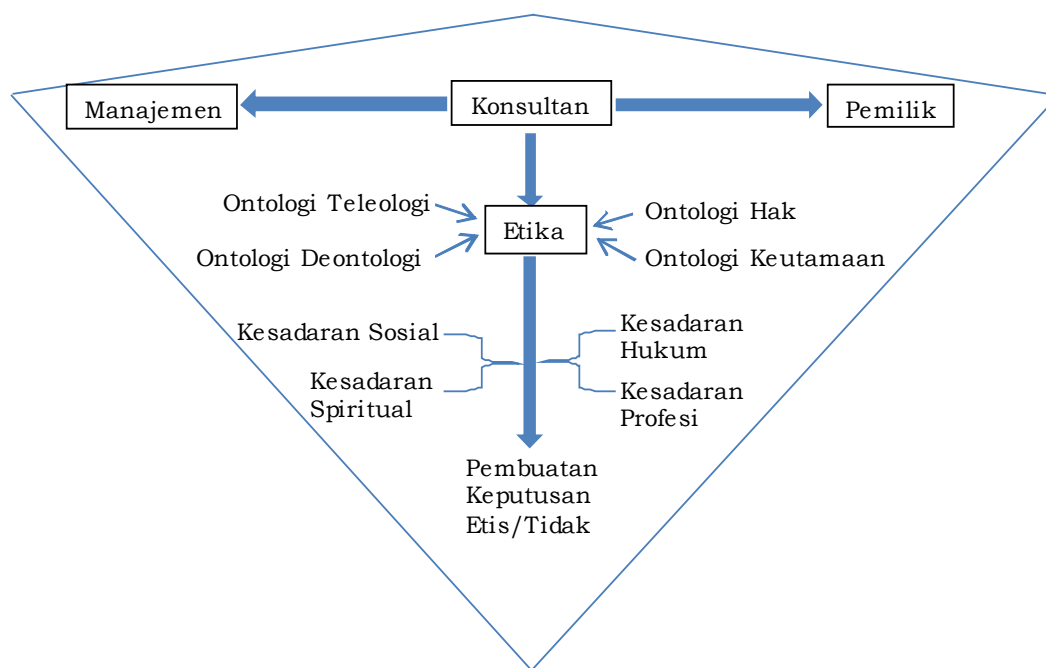
Setiap kesadaran yang ada pasti memiliki sebuah tujuan. Tujuan ini menjadi sebuah benteng pertahanan atau pelindung (*protector*) kuat yang digunakan oleh seorang konsultan bisnis. Kesadaran yang dimiliki seorang konsultan bisnis dapat dijadikan sebuah pengingat (*reminder*) agar berperilaku baik dan tidak tergoda sesuai dengan kepercayaannya akan keberadaan Yang Maha Esa. Sementara itu, perwujudan berupa akuntabilitas terhadap masyarakat yang

biasanya diemban oleh konsultan bisnis. Konsultan harus memastikan kesejahteraan perusahaan yang diikuti oleh kesejahteraan sosial masyarakat. Kesadaran profesi dan hukum dapat menghilangkan sebuah perilaku yang tidak etis dan tidak bertentangan dengan suatu tindakan menyimpang yang nantinya dapat merugikan.

Kesadaran yang ada dalam diri konsultan bisnis dapat mengurangi tindakan menyimpang atau tindakan yang mengarah ke *fraud*, yang menguntungkan bagi pribadi. Lebih dari itu, keyakinan untuk melaksanakan akuntabilitas lebih besar daripada mengikuti hawa nafsu yang timbul sesaat. Keyakinan ini merupakan sebuah komitmen antara sesama manusia dan profesionalnya, untuk terus menjadi pengawas di dalam perusahaan. Dari sikap individu ini, konsultan dengan teguh memegang kejujuran tanpa sedikit pun memikirkan iming-iming yang hadir dari pihak tertentu. Tindakan itu dikatakan etis atau tidak pada dasarnya bergantung pada setiap individu. Dengan mempertimbangkan keyakinan, norma, dan etika dapat menghadapi risiko yang ada dan terus menjaga setiap individu untuk bertindak etis.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Bentuk dilema: peraturan abu-abu yang menempatkan konsultan dalam dilema. Konsultan bisnis dituntut untuk beker-



Gambar 1. Rerangka Analisis Penelitian

ja sesuai dengan peraturan undang-undang dan kode etik. Namun, di sisi lain dalam penerapan suatu aturan dan kenyataan di lapangan begitu berbeda dengan apa yang ada di dalam peraturan yang berlaku di Indonesia. Dalam membuat suatu perencanaan keuangan diperlukan wawasan dan pemahaman yang sangat tinggi, baik mengenai aturan maupun undang-undang untuk menghindari atau memperkecil risiko jika terjadi pemeriksaan. Undang-undang perpajakan dan peraturan keuangan mempunyai area abu-abu yang kerap dimanfaatkan dalam membuat perencanaan laporan keuangan (Arestanti et al., 2016). Area abu-abu merupakan peraturan yang tidak jelas atau tegas, tetapi tidak ada penjelasan apakah boleh dilakukan atau tidak. Konsekuensinya jika menerapkan aturan yang belum jelas akan memunculkan berbagai persepsi. Hal ini sebagaimana yang diungkapkan oleh Deno yang bekerja sebagai seorang konsultan pada kutipan berikut ini.

“Ya kita bermain pada area abu-abu itu, area abu-abu yang aku maksud itu aturannya kurang tegas. Ada pembolehan tapi tidak ada petunjuknya sama sekali. Sedangkan ada larangan tapi tidak ada hukumannya juga, baik di keuangan dan perpajakan” (Deno).

Pernyataan “bermain pada area abu-abu” menunjukkan bahwa area yang dimaksud selalu ada bagian yang dianggap area abu-abu. Kata “baik di keuangan dan perpajakan” memberikan gambaran bahwa area yang dianggap abu-abu masih melekat pekat pada sektor tersebut. Dapat ditarik simpulan bahwa sebenarnya bukan hal yang melanggar aturan ataupun hal yang tabu lagi bagi seorang konsultan bisnis melakukan penghematan pajak atau penambahan biaya pada klien dengan memanfaatkan celah dalam suatu peraturan. Hal ini dapat memberikan pemahaman bahwa peraturan yang berlaku di Indonesia masih belum ketat tercermin dari pernyataan “aturan yang tidak tegas”. Pernyataan Deno juga dipertegas oleh Lina yang juga bekerja sebagai konsultan:

“Kalau aku sudah biasa bermain di *grey area*, sudah biasa kalau bermain di sana” (Lina).

“Biasa main di *grey area*” ini menunjukkan bahwa seorang konsultan sudah terbiasa memanfaatkan peluang melalui celah yang ada untuk kepentingan perusahaan. Hal ini memberikan gambaran dan pemahaman bagi kita bahwa seorang konsultan terbiasa memanfaatkan celah dan menunjukkan bahwa peraturan yang ada belum baik. Dapat ditarik simpulan bahwa undang-undang pajak atau peraturan keuangan memang masih mempunyai ketidakjelasan aturan yang ada di dalamnya sehingga dalam peraturan yang diterapkan pun masih dapat digunakan klien untuk melakukan penambahan biaya atau penghematan pajak (Assydiq, 2013; Rereja & Sudaryati, 2019).

Dalam Undang-Undang Perpajakan dan peraturan keuangan yang berlaku saat ini (Indonesia) begitu banyak peraturan yang pasalnya dapat dijadikan suatu celah untuk membuat perencanaan laporan keuangan. Celah dalam pasal tersebut terdapat dalam kalimat pasal itu sendiri. Penggunaan celah dalam membuat perencanaan laporan keuangan harus menentukan arti celah pasal terlebih dahulu sehingga jika diterapkan konsultan dapat meminimalisasi risiko yang akan terjadi (Blankley et al., 2014; Pietsch & Messier, 2017). Namun, seorang konsultan kerap masih merasa kesulitan untuk menentukan arti celah tersebut seperti yang diungkapkan oleh Deno:

“Begini, pernah baca aturan keuangan yang di dalamnya ada yang berbunyi “lainnya”? Itu yang biasanya ada di akhir kalimat. Di sana udah jelas akan jadi area abu-abu, tak jelas juga itu” (Deno).

Dalam Undang-undang dan peraturan yang berlaku saat ini (Indonesia) ada pasal atau aturan yang tidak jelas seperti yang diungkapkan oleh Deno. Kalimat dalam aturan tersebut berbunyi “lainnya”. Seorang konsultan dalam hal ini harus mencari tahu secara mendalam mengenai arti sesungguhnya dari kata “lainnya”, apa saja aturan yang termasuk ataupun tidak termasuk dalam arti tersebut. Aturan yang biasanya membuat seorang konsultan merasakan kesulitan dalam mengira-ngira dan menentukan kata “lainnya” berupa apa saja dan apa yang menjadi risikonya serta bagaimana bila akan diterapkan. Pernyataan deno diperkuat oleh Lina:

“Kalau aku sering lihat itu di dalam aturan ada yang tidak konsisten, misalnya ada kata-kata lainnya, yang berkaitan, dan sebagainya. *Nah itu yang aku maksud dengan grey area*” (Lina).

Kata “tidak konsisten” yang diucapkan oleh Lina menjadi kata penguat dari apa yang telah diungkapkan oleh Deno “lainnya”. Oleh sebab itu, area abu-abu terkadang memberikan rasa dilema kepada seorang konsultan di saat ia akan menggunakan area tersebut dalam membuat perencanaan laporan keuangan. Seorang konsultan juga merasa kurang yakin bila akan menerapkan atau menggunakan area abu-abu yang terkandung dalam peraturan. Dengan demikian, peraturan yang kurang tegas dapat memberikan dampak bagi seorang konsultan dalam membuat dan mengambil keputusan etis (Liu & Ren, 2017; Wen, 2019).

Hal ini disebabkan penerapan peraturan yang nantinya akan digunakan itu tidak jelas sehingga menimbulkan berbagai persepsi yang berbeda (Single et al., 2018). Persepsi yang nantinya berbeda akan memicu timbulnya perbedaan pendapat antara klien dan pemeriksa laporan keuangan. Oleh karena itu, jika risikonya tidak diantisipasi terlebih dahulu hal ini dapat menjadi suatu permasalahan (Svanberg & Öhman, 2013). Oleh sebab itu. Seorang konsultan laporan keuangan merasa kurang yakin dalam memberikan masukan kepada kliennya jika peraturan masih dalam area abu-abu. Hal itu seperti yang diungkapkan oleh Deno dan Lina sebagai berikut:

“Yang menjadi dilema itu karena abu-abu, dilema itu pada saat ketika memberikan masukan kepada klien, keyakinan itu tidak sampai 100% *loh*, yang buat aku ragu itu karena aturannya masih abu-abu, jadi ada perbedaan penafsiran” (Deno).

“Dilema lah, pada saat memberikan *advise*, kerena apa...di kantor kami ingin menerapkan sesuai dengan peraturan, tetapi saat di lapangan substansinya tidak bisa, jadi ya pasti dilema lah...khawatir *planning* yang aku buat tidak *tau* benar apa tidak jadinya” (Lina).

Ketika menyatakan “dilema” saat memberikan masukan serta khawatir akan *planning*-nya, Deno dan Lina seperti merasa bersalah dan sedikit merasa putus asa. Hal ini menggambarkan mengenai dilema yang cukup mendalam yang dirasakan ketika memilih celah yang akan digunakan dalam perencanaan pembuatan laporan keuangan. Dilema menyebabkan rasa kekhawatiran jika saat memberikan masukan kepada klien mengenai celah dalam peraturan yang dapat digunakan untuk menghemat biaya atau pajak, ternyata celah tersebut dapat mengakibatkan risiko yang begitu besar saat terjadi pemeriksaan hanya karena adanya perbedaan persepsi dengan petugas pajak atau audit (Larkin, 2015; Pike & Barrainkua, 2015). Simpulannya hal itu, akan menimbulkan risiko untuk wajib pajak yang menjadi klien dari konsultan. Namun risiko tersebut juga dapat mengenai seorang konsultan seperti yang diungkapkan oleh Deno sebagai berikut.

“Abu-Abu ya. Jikalau memang benar aturannya jelas melarang berarti penafsiran saya salah. Otomatis seperti itu *lah...bisa-bisa* masuk bui aku” (Deno).

Pernyataan “memang benar” yang diungkapkan Deno dapat disimpulkan bahwa area abu-abu tidak selalu bisa dipakai atau dibolehkan untuk diterapkan. Jika memang terbukti bahwa penafsiran area abu-abu yang berada di dalam sebuah aturan tersebut terbukti memang tidak boleh dilakukan karena terbukti melanggar, ataupun salah penafsiran dari area abu-abu, sehingga menjadi suatu masalah dalam proses pemeriksaan baik pajak maupun audit, maka tidak hanya wajib pajaknya saja yang kena tetapi juga konsultannya, seperti pada kalimat “bisa masuk bui” yang diungkapkan oleh Deno. Oleh sebab itu, yang menjadi pertimbangan seorang konsultan untuk memanfaatkan celah dari suatu peraturan dalam membuat perencanaan laporan keuangan, harus sangat berhati-hati. Sebab, bila memang salah dalam memanfaatkan celah yang ada, dapat memberikan risiko yang tinggi pada klien dan dirinya bila nanti terjadi pemeriksaan oleh audit atau pajak (Blankley et al., 2014; Svanberg & Öhman, 2013).

Melalui pernyataan yang disampaikan oleh beberapa orang konsultan di atas, diperoleh sebuah fenomena yang menggam-

barkan sebuah kejadian di mana konsultan seperti “menerbangkan layangan di malam hari” tanpa didukung oleh pencahayaan. Pepatah tersebut menunjukkan pemahaman mengenai dilema yang dialami oleh konsultan dikarenakan adanya peraturan yang masih abu-abu. Seorang konsultan bertugas menarapkan aturan yang ada sesuai dengan peraturan yang berlaku saat ini, tetapi substansinya di lapangan tidak semuanya bisa sesuai dengan peraturan yang saat ini berlaku. Hal ini disebabkan adanya area abu-abu tersebut.

Menerbangkan layangan di malam hari tidak akan menjadi kendala bila didukung oleh cahaya yang memadai, seperti halnya seorang konsultan dalam membuat sebuah perencanaan laporan keuangan tidak akan pernah merasa ragu walau menggunakan area abu-abu. Perbedaan penerangan ini akan menimbulkan persepsi yang berbeda antara auditor, petugas pajak, dan wajib pajak. Hal ini menyebabkan seorang konsultan merasa dilema dan merasa tidak yakin serta khawatir akan area abu-abu yang digunakan dalam membuat perencanaan laporan keuangan, apakah perencanaan laporan keuangan yang disarankannya ke klien itu benar ataupun tidak.

Perbedaan menerbangkan layangan di malam hari dengan di siang hari hanya dibedakan oleh cahaya matahari. Adanya perbedaan penafsiran antara petugas pajak, auditor, dan dirinya tidak akan mengubah segala keputusan yang akan diambil. Keraguan akan kegelapan dan terlalu memikirkan risiko tanpa mencoba akan menggiring konsultan dalam kegagalan membuat perencanaan laporan keuangan ini. Keyakinan diri akan membuat seorang konsultan dapat menerangi jalannya dalam membuat perencanaan serta sebagai cahaya untuk menerbangkan layangan di malam hari.

Bentuk dilema: rasa simpati yang hadir merusak segalanya. Sebagai manusia biasa seseorang tidak pernah terlepas dari kepedulian terhadap sesama manusia. Hal ini disebabkan di dalam pikiran manusia ada logika pikiran dan ego. Manusia masih memiliki hati nurani yang peka dan mengakibatkan timbulnya perasaan iba dan kasihan terhadap sesama umat manusia, tak terkecuali seorang konsultan. Di luar tugasnya sebagai seorang konsultan, ia tetaplah seorang manusia biasa yang masih memiliki hati nurani dan pedoman sebagai jalan hidup (Briando & Purnomo, 2019; No-

viriani et al., 2015). Hal inilah yang dapat mempengaruhi tugasnya sebagai seorang konsultan. Seorang konsultan bisnis harus mempunyai pegangan atau berpegang teguh pada pedoman atau prinsip dasar kode etik yaitu membantu membimbing klien (wajib pajak) untuk bersifat patuh dan taat kepada peraturan yang berlaku.

Dalam hal perencanaan laporan keuangan, seorang konsultan seharusnya membimbing kliennya untuk patuh dan taat dalam melaporkan kewajibannya secara sejujur-jujurnya atau tidak ada penggelapan omset atau semacamnya. Sehingga laporan keuangan yang disajikan nantinya mencerminkan keadaan perusahaan yang sesungguhnya baik di mata direksi maupun perpajakan. Oleh karena itu, laporan menjadi gambaran yang tidak akan membohongi dewan direksi atau pemegang saham serta menjadi laporan perpajakan terutang yang semestinya sesuai dengan keadaan perusahaan (Arestanti et al., 2016; Borderman & Westermann, 2019). Namun pada kenyataannya di lapangan klien (wajib pajak) data keuangan yang diberikan kerap tidak riil. Hal ini yang dinyatakan oleh Deno sebagai berikut:

“Kadang-kadang klien itu seperti bersikap sembunyi-sembunyi dari kita, padahal kita *kan* gak terlalu ingin paham juga omsetnya seperti apa, tapi ada juga yang bersifat *loss*, *loss* di sini aku *artiin* ya terbuka karena ingin berbenah sesuai keadaan” (Deno).

Deno mengatakan “sembunyi-sembunyi” yang menyebabkan timbulnya pemikiran apakah perusahaan ingin menekan pembayaran pajak atau dividen. Pernyataan “bersifat *loss*” memberikan gambaran bahwa sebenarnya masih ada klien yang memberikan data yang riil. Jujur atau tidaknya seorang konsultan akan tetap melakukan perhitungan kembali dari data yang telah disediakan oleh kliennya, guna mengetahui apakah data yang telah diberikan sudah sesuai atau belum sesuai. Bila konsultan mendapati data yang tidak benar (riil) seharusnya menolak data dan meminta kembali data yang sesungguhnya. Namun, pada akhirnya kembali lagi dari sisi manusia itu diberkahi dengan naluri yang besar, maka konsultan kerap merasakan rasa iba atau kasihan terhadap kliennya jika melihat

kondisi lapangan klien sesungguhnya, seperti yang diungkapkan oleh Deno dan Lina pada kutipan berikut ini.

“Bagaikan siang dan malam, bilamana klien jujur ya bangkrut dini, bila tidak jujur jadi buronan” (Deno).

“Terkadang klien itu sangat ingin jujur untuk segi pelaporannya, tapi keadaan yang memaksa mereka berbuat seperti itu...mau dikata apa coba...bila jujur maka pemerintah oke, tapi di sisi perusahaannya tidak oke, serba salah jadinya” (Lina).

Pernyataan “ingin jujur”, “bagaikan siang dan malam” menimbulkan pemikiran bahwa tidak semua klien itu jujur dalam mengungkap seberapa besar perusahaannya (Reraja & Sudaryati, 2019). Hal tersebut menggambarkan bahwa ketidakjujuran menjadi hal biasa karena terbatas biaya untuk operasional perusahaan akan menimbulkan rasa ingin menyembunyikan laporan keuangan agar bisa melakukan penambahan biaya dan penghematan untuk pelaporan perpajakan sedikit mungkin sehingga laporan yang ada menunjukkan nilai yang kecil, sesuai dengan perkataan “bangkrut” “perusahaannya tidak oke”. Konsultan pada prinsipnya harus membina klien untuk patuh membayar pajak (Dellaportas, 2013; Liu & Ren, 2017; Noviyari & Suaryana, 2018). Tidak seharusnya konsultan mendukung kliennya untuk melaporkan omzet yang tidak ril. Hal ini pun memicu dilema seperti yang diutarakan oleh Deno dan Lina sebagai berikut:

“Ada klien yang sebenarnya itu besar tetapi dalam LK menunjukkan operasi yang kecil. Aku harus mengikuti maunya dan membuat *planning* terus, jadi dilema *nih*” (Deno).

“Yang buat dilema itu kalau kita *tau* yang sebenarnya seperti apa, terlebih kalau perbedaan dengan yang nyata itu jauh, *duh*. Pikirannya apa etis ya? Jelas tidak etis *sih*, tapi aku juga tidak mau jadi penjahat bagi perusahaan karena membunuhnya” (Lina).

Pernyataan Deno mengindikasikan bahwa ia pernah menangani klien yang tidak mau mengikuti aturan yang ada, tetapi ia tetap mengikuti kemauan klien seperti dalam pernyataannya “mengikuti maunya”. Hal ini memunculkan pemikiran bahwa sebenarnya ia sebagai konsultan telah membina klien untuk tetap patuh akan aturan yang berlaku, tetapi di sisi lain kliennya tetap tidak bisa untuk melaporkan laporan keuangan secara terbuka. Lina menambahkan “bukan untuk membunuhnya” mengindikasikan bahwa demi untuk tidak membunuh klien, ia memutuskan untuk tetap membantu kliennya walaupun ia tahu bahwa hal yang dilakukannya melanggar dari seorang konsultan bisnis. Hal ini menyebabkan dilema yang cukup besar dan mendalam yang ia rasakan terlihat dari mimik wajahnya karena ia “tahu kenyataannya”. Namun, ia tetap mendukung segala keputusan klien (wajib pajak) untuk melaporkan yang tidak benar dengan alasan tidak ingin “membunuh” perusahaan. Alasan tersebut yang membuat konsultan Deno dan Lina merasakan dilema ketika pengambilan keputusan (Arestanti et al., 2016; Noviyari & Suaryana, 2018; Single et al., 2018).

Melalui beberapa pernyataan yang terlontar oleh konsultan Deno atau Lina, bisa digambarkan oleh layang-layang yang telah diterbangkan seorang konsultan akan tetapi layangan tersebut dibenturkan ke layangan lain yang mengakibatkan benturan atau gesekan. Artinya, dapat ditarik simpulan bahwa dilema yang dirasakan oleh mereka adalah saat semestinya mereka melaporkan sesuai dengan yang ada dari kliennya, tetapi di sisi lain konsultan peduli akan kelangsungan hidup perusahaan kliennya.

Keseimbangan dan keyakinan akan menerbangkan layangan untuk kesenangan hati akan menyebabkan layangan tersebut dapat terbang dengan baik sesuai dengan tindakan yang benar tanpa mengadakan ke layangan lainnya. Konsultan dalam membuat suatu perencanaan harus didasarkan oleh data yang benar dan valid untuk menghindari bila sewaktu-waktu dilakukan pemeriksaan. Selain itu, data yang tidak benar juga bisa mengarah ke *tax evasion*. Konsultan juga harusnya menghindari hal ini sehingga hasil pajak yang harus dibayar dapat sesuai dengan realita dan tidak menimbulkan masalah di kemudian hari. Di sisi lain, konsultan masih memiliki rasa simpati dengan merasa kasihan melihat kondisi peru-

sahaan kliennya. Hal ini menyebabkan konsultan terjebak dalam suatu kebimbangan yang sangat mendalam.

Bentuk dilema etis: masalah struktur internal perusahaan menjadi penyebab dilemma. Bentuk dilemma ibarat sebuah kepingan berupa serpihan (*puzzle*) yang masih berserakan dan belum tersusun membentuk sebuah objek (*potret*) secara sempurna. Dilema yang dialami seorang konsultan bisnis itu tidak hanya terjadi karena dihadapkan dalam situasi di mana diharuskan segera mengambil keputusan di atas kepentingan.

Puyou (2018) mengakui begitu sulitnya menerapkan suatu tindakan yang akan berdampak pada perilaku etis dalam sebuah organisasi karena di sana begitu banyak tekanan (*pressure*) yang membuat takut setiap individu untuk bertindak etis karena melihat resiko yang ada. Bahkan, Janin (2017) mengungkapkan menjadi etis tidaklah sederhana (*being ethical is not simple*) karena tidak hanya melibatkan berbagai individu saja, tetapi juga dihadapkan dengan berbagai organisasi. Oleh karena itu, tekanan yang dihadapi konsultan timbul dari berbagai sudut organisasi dan berbagai macam sifat individu yang nantinya akan berdampak pada kualitas pelayanan (*service*) (Pike & Barrainkua, 2015). Masalah yang timbul dari struktur internal perusahaan yang diakibatkan ketidakjelasan dalam pengawasan membuat seorang konsultan bisnis harus menentukan sebuah tindakan yang dirasa itu etis ataupun tidak etis sesuai dengan ungkapan Deno dalam kalimat berikut.

“Terkadang wewenang yang harus ada itu dipegang langsung oleh pimpinan. Pada dasarnya pimpinan pada PT DAC itu berprinsip dagang, yang berarti akan sulit untuk diajak bicara mengenai perencanaan. Jadi suatu ketika ada masalah atau apa pun itu hanya akan ada persetujuan dan pertanyaan. Padahal *kan* aku maunya ada usulan atau diskusi bahwa ini benar atau tidak, bukan apa-apa sudah final” (Deno).

Deno mengungkapkan, terkadang segala persetujuan ada yang dipegang langsung oleh pemilik yang mengakibatkan ia sulit berdiskusi mengenai permasalahan yang

timbul di perusahaan tersebut. Hal ini menjadi kendala dan dilema bagi ia karena kemungkinan besar pimpinan tersebut hanya menandatangani atau menyetujui saja, tanpa mengetahui maksud sesungguhnya dari apa yang aku terangkan kepadanya. Rante et al. (2014) mengatakan bahwa hal tersebut merupakan tekanan ketaatan (*obedience pressure*) yang diberikan oleh struktur tertinggi dalam sebuah perusahaan, yaitu seorang pimpinan yang nantinya akan membentuk sebuah tindakan yang akan ditiru oleh bawahannya. Seorang konsultan bisnis tetap akan berkomunikasi dan mendengarkan saran yang diberikan oleh atasan mereka untuk menjaga dan mencapai imbalan yang sesuai demi kelangsungan hidup mereka (Jenkins & Stanley, 2019; Kamath et al., 2018).

Perkataan yang telah diucapkan oleh informan menggambarkan sebuah bentuk dilema yang dihadapi murni sebagai konsultan bisnis. Pelayanan dan pemeriksaan merupakan bagian dari tugas dan fungsinya. Oleh sebab itu, konsultan berkewajiban untuk bertindak secara profesional. Kapasitas pikiran akan diimbangi oleh jumlah pemikir. Artinya, semakin banyak konsultan akan semakin efektif dalam penyelesaian pekerjaan (Nga & Mun, 2013; Noviriani et al., 2015). Kondisi demikian tidak akan menyebabkan terbelengkalainya suatu pekerjaan seperti arti “*keteteran*”. Di lain sisi, menyelesaikan pekerjaan secara asal-asalan tidak akan menyelesaikan suatu permasalahan walaupun tindakan itu terkadang membawa keuntungan. Seperti yang diungkapkan oleh Deno dan Lina berikut ini.

“Aku pernah *dapet* klien itu dadakan. Saat itu juga aku langsung harus buat LK untuk SPT. Posisi aku baru *nanganin*, di sisi lain klien banyak masalah, gimana *ngambil* keputusannya coba? Mau tidak mau ya *udah* jalani aja, bingung-bingung *deh*” (Deno).

“Ketika waktu yang didapat atau aku miliki itu cuma singkat, sedangkan masalah yang ada itu banyak yaitu yang buat aku dilema, harus mengambil keputusan dengan cepat dan benar. Di sisi lain pihak klien susah diajak rapat” (Lina).

Ungkapan Lina “waktu singkat” dan Deno “dadakan” berarti tidak semua bisa dilakukan secepat mungkin tanpa mempertimbangkan hal lain. Efek dari tekanan waktu (*time pressure*) menggambarkan dan memiliki pengaruh serta dapat menyebabkan kinerja konsultan bisnis itu menurun. Christopher et al (2010) juga mengatakan bahwa tekanan waktu dapat membuat konsultan menyelesaikan suatu permasalahan di bawah standar. Konsultan bisnis Lina dan Deno jika dihadapkan dalam tekanan waktu dapat menimbulkan suatu tindakan tidak etis. Bila konsultan bisnis dihadapkan dalam kondisi tekanan waktu cenderung akan mengalami kepanikan (Pietsch & Messier, 2017) dan stres. Ironisnya, profesi konsultan bisnis lebih cenderung mengalami stres saat berada dalam tekanan waktu dan mendapatkan masalah akibat masalah struktur internal klien, dibandingkan dengan profesi-profesi lain seperti yang diungkapkan oleh Dillard & Brown (2015). Selain masalah waktu, seorang konsultan bisnis juga mengalami masalah lain seperti halnya mengenai kondisi sarana dan prasarana klien, seperti yang diungkapkan oleh Deno dan diperkuat oleh pernyataan Lina:

“Sarana atau pendukung saat di klien kadang juga ada yang tidak sesuai. Misalnya saja aku pernah terkendala masalah SDM, di mana SDM hanya ada satu tapi memegang semua hal, keuangan, perpajakan, operasional, dll...seperti admin tunggal gitu *deh*. Jadi susah kita ajak bicara atau diskusi karena banyak waktunya tersita oleh pekerjaannya” (Deno).

“Kalau aku pernah *ngerasain* saat ada klien yang kurang, kaya kurang sarana angkutan, SDM, gaji, dan banyak hal *deh*...kasus internal yang rumit sedemikian rupa itu yang buat aku susah mengambil keputusan, gimana *gak* pusing coba” (Lina).

Dari apa yang telah diungkapkan oleh Deno dan diperkuat oleh Lina ada berbagai masalah internal saat mereka menangani klien. Bisa kita lihat perkataan “masalah SDM” yang bisa kita artikan bahwa mereka terkendala akibat masalah SDM yang kurang, yang mengakibatkan sulitnya mereka

mendapatkan kejelasan data dan keinginan yang kuat memperbaiki system. Sama halnya yang dikatakan Lina “banyak hal, salah satunya SDM”, yang mengakibatkan konsultan merasa kesulitan dalam memenuhi akuntabilitasnya (Arestanti et al., 2016; Wen, 2019).

Melalui apa yang telah diungkapkan di atas dapat dipahami bahwa suatu dilema mengenai pengambilan keputusan etis dipengaruhi oleh faktor internal perusahaan seperti struktur hanya terdiri dari pemilik, direksi, staff dan dipengaruhi juga oleh *time schedule* pemeriksaan atau pelayanan bisnis serta tidak didukungnya sarana akomodasi yang menunjang menyebabkan segala permasalahan yang dialami sangat kompleks dan mengakibatkan sulit dalam mengambil keputusan etis.

Struktur atau tulang sayap dari layangan yang tidak seimbang akan menyebabkan kendala saat penerbangan. Artinya, konsultan di sini merasakan ketidakjelasan struktural yang terkadang menyebabkan ia condong ke kiri (manajemen) dan condong ke kanan (pemilik). Hal ini dapat diatasi dengan pemahaman secara mendalam mengenai permasalahan yang dihadapi dengan menganalisis dan memprediksikan risiko, melihat pertimbangan lain yang diperlukan untuk mengatasi permasalahan yang dihadapi, serta memperbaiki tulang sayap layangan (struktur perusahaan).

Pengalaman: mengatasi dilema dengan memahami aturan PSAK dan UU. Setiap profesi memiliki peraturan dan kode etik yang menjadi dasar dalam menjalankan tugas-dan fungsinya. Begitu pula dengan konsultan bisnis, di mana konsultan harus memahami undang-undang pajak dan PSAK serta kode etik yang menjadi pondasi untuk menjalankan tugas dan fungsinya sebagai seorang konsultan. Pada dasarnya peraturan dan kode etik berfungsi untuk menjaga konsultan bisnis agar sesuai dan tetap di dalam jalan yang benar tidak menyimpang dari peraturan (Annisette, 2017; Dillard & Brown, 2015; Pike & Barrainkua, 2015; West, 2017). Namun, suatu peraturan kerap memberi suatu celah konsultan untuk memanfaatkannya dalam membuat *planning*. Celah tersebut sering disebut dengan area abu-abu. *Planning* dengan menggunakan area abu-abu tersebut masih dapat dikatakan dalam batas legal. Namun, area abu-abu pun tak jarang membuat penafsiran berbeda antara petugas pajak, auditor, dan konsultan

bisnis. Hal ini membuat dilema bagi konsultan dalam menyampaikan pendapat kepada klien mengenai celah-celah mana saja yang dapat digunakan untuk melakukan penghematan laporan keuangan.

Konsultan bisnis dalam hal ini harus benar-benar mempunyai kesadaran untuk memahami secara baik aturan-aturan dalam undang-undang, PSAK, dan kode etik. Pemahaman peraturan secara tidak langsung menyebabkan konsultan bisnis lebih berhati-hati atas pengambilan keputusan yang akan ia ambil. Seperti yang diungkapkan oleh Deno berikut ini:

“Dulu melakukan hanya berdasarkan keyakinan semata. Tapi setelah aku paham yang namanya UU, PSAK dan Kode Etik profesi sifatku tidak langsung baku hantam saja, tapi harus memikirkannya dulu atau tetap bersifat hati-hati dalam melakukan segala keputusan” (Deno).

Ungkapan “hati-hati” mengindikasikan bahwa Deno sudah memiliki pemahaman yang baik akan aturan yang berlaku. Dalam pernyataannya menceritakan atau menggambarkan bahwa dahulu sebelum ia mengerti tentang aturan, ia sama sekali tidak merasakan kekhawatiran ataupun dilema akan risiko yang disebabkan jika ia salah dalam memberikan planning. Namun, saat ia mengerti tentang aturan ia merasakan bahwa mengerti suatu undang-undang, PSAK, dan kode etik membuat ia bertambah hati-hati dalam mengambil setiap langkah dalam melakukan tugasnya, salah satunya dalam memberikan planning. Hal ini menyimpulkan bahwa memang seharusnya suatu peraturan menjadi pedoman bagi konsultan bisnis agar lebih berhati-hati pada setiap tindakan yang ia lakukan dan tidak menyimpang dari peraturan yang berlaku (Arestanti et al., 2016; Noviani & Suaryana, 2018; Single et al., 2018).

Memahami sebuah peraturan juga memiliki keterkaitan dalam mengatasi sebuah dilema. Dilema dapat terjadi akibat perbedaan penafsiran antara aturan yang tercantum di area abu-abu dengan situasi di lapangan atau dengan kata lain perbedaan penafsiran konsultan bisnis, petugas pajak, serta auditor dalam memahami sebuah peraturan. Dilema yang terjadi berkaitan saat

konsultan akan memilih suatu celah dalam peraturan untuk melakukan *planning*, tetapi ia merasa khawatir akan benar atau tidaknya keputusan yang diambil (Assyidiq, 2013; Reraja & Sudaryati, 2019; Yuen et al., 2013). Kekhawatiran disebabkan area yang masih abu-abu sehingga jika salah penafsiran akan membawa dirinya serta klien ke dalam risiko yang berat. Namun, dilema ini dapat diminimalisasi dengan memahami aturan secara mendalam sehingga rasa kekhawatiran dalam melakukan *planning* dengan memanfaatkan celah peraturan dapat berkurang. Hal ini seperti yang diungkapkan oleh Deno sebagai berikut:

“Aku selalu melakukan atau membuat skema aturan dulu, kemudian substansinya apa, jadi perkiraan orang pajak seperti ini, orang keuangan seperti ini, ketemunya di mana. Kurang lebih kaya prakasus (kalau di hukum), jika diketemukan begini cara pemecahannya” (Deno).

Deno menggambarkan hal yang ia lakukan untuk “meyakinkan diri”-nya, yaitu dengan cara membuat skema aturan terlebih dahulu. Hal ini berarti ia harus memahami secara benar dari aturan yang akan ia gunakan dalam membuat suatu keputusan *planning* (Annisette, 2017; Dillard & Brown, 2015; Pike & Barrainkua, 2015; West, 2017). Setelah itu ia akan mencocokkan kepada substansinya seperti apa, serta memprediksikan temuan oleh pemeriksa pajak ataupun auditor sehingga risiko dapat dihindari dengan menyiapkan data yang diperlukan atau argumen-argumen yang diperlukan. Deno memberikan contoh sebagai berikut:

“Ketika kita mencari kepastian pasti kita akan menekankan pada substansinya, jadi perlakuan *apaan sih?* Secara akuntansi kan ada yang namanya PSAK, dalam pajak ada UU, terkadang aturan dalam UU dan PSAK tidak sama. Maka aku mencari celah yang meyakinkan untuk melakukan suatu tindakan, misalnya ada aturan yang tidak ada di UU maka aku harus cari di PSAK. Pokoknya jangan sampai kita tidak punya pegangan apa pun dalam meng-

ambil keputusan agar mengurangi risiko bila sewaktu-waktu ada pemeriksaan” (Deno).

Ungkapan yang dinyatakan oleh deno “tidak sama” berarti ada perbedaan peraturan yang terkandung dalam PSAK dan UU, tetapi perbedaan yang ada masih dalam ranah “legal”. Artinya perbuatan itu sama sekali tidak melanggar ketentuan yang ada, hanya saja itu adalah kelemahan yang tidak bisa dihindarkan dan dimanfaatkan oleh konsultan untuk melakukan penghematan biaya. Selain itu, Deno harus membandingkan PSAK dan undang-undang untuk membuat *planning*. Oleh karena itu, ia yakin jika terjadi suatu hari nanti ada perdebatan atau permasalahan, keyakinan yang ia miliki 100% dapat memenangkan perdebatan atau permasalahan tersebut dikarenakan ia memiliki UU perbandingan untuk digunakan dalam berargumentasi. Oleh sebab itu, pemahaman yang baik dari peraturan sangatlah penting untuk menghindarinya dari risiko dalam membuat *planning* (Arestanti et al., 2016; Briando & Purnomo, 2019; Noviani & Suaryana, 2018; Reraja & Sudaryati, 2019; Single et al., 2018; Yuen et al., 2013). Deno menekankan:

“Ketika kita sudah punya celah yang didukung oleh aturan yang ada, maka *lakuin aja*” (Deno).

Penekanan Deno dalam “mencari celah yang didukung” menjelaskan bahwa dalam meyakinkan diri akan suatu celah mempunyai beberapa langkah seperti memahami peraturan, memprediksikan apa yang seandainya terjadi dan menyiapkan data-data serta menguatkan argumen. Jika semua peraturan dipahami dan segala sesuatu yang diperlukan sudah siap, ia pun merasa yakin untuk memberikan *advise* kepada klien dan melakukan *planning*. Deno dalam memberikan *advise* juga lebih menekankan penyampaian riil kepada klien terlebih dahulu mengenai resiko yang akan terjadi ketika seandainya kantor pajak atau auditor memeriksa (Amiruddin, 2019; Pietsch & Messier 2017), seperti yang diungkapkan berikut ini.

“Aku selalu menyampaikan keadaan yang sebenarnya dulu sesuai dengan keadaan nyatanya. Biasanya bosnya selalu tan-

ya bisa dikecilin tidak? Pasti bisa, tapi kita harus bisa menyiapkan segala bukti dan harus menjelaskannya lagi ke pihak perusahaan untuk mengecilkan seperti apa yang dimau. Namun, seandainya diperiksa oleh auditor atau orang pajak? Di sini aku merasa biasa aja karena memang sedari awal udah aku menyiapkan segala bukti atas pengecilan tersebut, dan sudah berkoordinasi dengan pihak internal” (Deno).

Pernyataan Deno mengindikasikan bahwa kliennya harus mengetahui terlebih dahulu mengenai data yang riil. Jika klien menginginkan *planning*, Deno akan terlebih dahulu mencocokkan dengan aturan-aturan serta memberikan prediksi dan menganalisis apa saja bukti-bukti yang mungkin dibutuhkan ketika terjadi pemeriksaan (Briando & Purnomo, 2019; Noviani & Suaryana, 2018). Dengan demikian, keyakinan Deno dalam membuat suatu *planning* menjadi sepenuhnya yakin dan meminimalisasi dilema yang ia rasakan. Hal ini selaras dengan yang diungkapkan Lina berikut ini.

“Perbedaan penafsiran antara apa yang terkandung baik di dalam PSAK, UU akan mengakibatkan kasus sengketa keuangan atau pajak. Inilah fungsi dari *planning* yaitu untuk menyiapkan diri dalam segala kondisi yang ada dan menguatkan segala argumen yang di kemudian nanti akan digunakan” (Lina).

Lina mengungkapkan bahwa “argumen yang harus dikuatkan” mengindikasikan bahwa dalam mengatasi perbedaan penafsiran antara petugas pajak, auditor, dan konsultan bisnis memerlukan argumen yang kuat untuk memenangkan sengketa tersebut. Argumen yang kuat harus didasari dengan pemahaman peraturan yang berlaku. Jika konsultan tidak memahami peraturan, dapat dipastikan konsultan tidak akan bisa memberikan argumen yang kuat (Detzen, 2018; Yuen et al., 2013). Secara ringkas apa yang telah diutarakan oleh Deno dapat tercermin dari ringkasan berikut.

“Aku selalu membuat skema aturan main (pra-kasus), dikarenakan

adanya perbedaan dalam PSAK dan UU...harus menekankan ke substansinya untuk menentukan kejelasan maksud dan tetap sesuai dengan aturan” (Deno).

Ungkapan Deno mengenai “Skema Aturan” dalam dunia akuntansi biasa disebut dengan istilah *planning*. Misalnya Deno ingin bermain pada kasus perpajakan yang tetap sesuai dengan aturan dan tidak melanggar ketentuan pph21, 22, 23 dan PPN, bisa menggunakan nama pribadi atas “sewa” dalam *e-spt* pph 23, memang dalam perpajakan yang diuntungkan adalah pemerintah, akan tetapi jika dilihat dengan seksama biaya atas sewa tersebut bisa dibebankan secara langsung dan tidak terkena koreksi fiskal, artinya di sini bisa disebut dengan istilah “berkorban” sedikit dapat tambahan “harta”. Perencanaan akan laporan keuangan akan menguntungkan bila tetap memegang atau bermain di area legal, seperti yang diungkapkan Lina sebagai berikut:

“Menyiapkan segala situasi yang akan terjadi dengan *planning*” (Lina).

Kata “*planning*” menjadi kata yang sudah tidak asing lagi bagi seseorang yang berprofesi sebagai akuntan publik khususnya seorang konsultan bisnis. Selain contoh yang digambarkan oleh konsultan Deno di atas, pada kenyataannya seorang konsultan tidak hanya bermain pada area perpajakan saja. Akan tetapi juga bermain pada area keuangan murni. Area yang biasanya bisa disebut area abu-abu adalah PSAK 24, 44 dan masih banyak lagi. Semua area bisa digunakan untuk kepentingan yang menguntungkan perusahaan yang masih di jalur legal dan tidak melanggar ketentuan yang berlaku.

Melalui pernyataan dari pengalaman yang diungkapkan oleh konsultan bisnis di atas, dapat dipahami bahwa suatu dilema dalam penerapan *planning* dapat diminimalisasi dengan memahami peraturan. Konsultan bisnis dalam menerapkan *planning* harus tetap sesuai dengan peraturan melalui cara memanfaatkan celah yang ada dalam peraturan tersebut. Namun, terkadang penafsiran dari celah tersebut dapat menimbulkan suatu permasalahan bahkan risiko yang be-

sar hingga mengarah ke penyimpangan dari aturan. Hal ini menyebabkan dilema dalam pemilihan celah yang akan digunakan.

Melakukan sesuatu harus didasarkan dengan ketenangan, seperti halnya menerangkan dan mengendalikan layanan harus didasarkan dengan ketenangan yang diikuti dengan kejelian dalam membaca arus angin serta kesiapan akan terjadinya hujan. Artinya dilema dapat diminimalisasi dengan pemilihan celah yang baik. Hal ini dapat dilakukan dengan pemahaman secara penuh terhadap peraturan yang berlaku, membandingkan peraturan-peraturan lain yang dibutuhkan, menganalisis dan memprediksikan risiko, serta memberikan informasi kepada klien.

Mewujudkan kesadaran sebagai langkah awal seorang konsultan dalam menjawab tantangan dilema etis dalam pengambilan keputusan. Keahlian (kompetensi) yang dimiliki oleh konsultan bisnis sangat bermanfaat bagi sistem pengawasan, pengendalian, dan pendampingan dengan tetap mengacu pada peraturan yang berlaku saat ini di Indonesia. Dengan keahlian itu, konsultan bisnis dapat dipercaya dalam pelaksanaan untuk memastikan bahwa pelaksanaan kegiatan yang sedang berlangsung dapat berjalan secara efektif dan efisien. Namun, kualitas pelayanan tidak hanya diukur oleh keahlian (kompetensi) saja, tetapi dipengaruhi oleh tindakan yang baik dalam pengambilan keputusan etis (Detzen, 2018; Liu & Ren, 2017). Hal itu seperti sepatah penggalan dari Deno dan Lina:

“Aku melihat manusia sebagai seseorang yang dibuat dari Intelektual dan aku juga yakin bahwa semua jawaban atas rasa dilema yang dihadapi setiap manusia bisa ditemukan melalui Intelektual, dengan kata lain, yaitu dengan berpikir. Aku juga belum menyadari bahwa berfikir tanpa kesadaran adalah dilema utama dari keberadaan manusia” (Deno).

“Peranan kunci dalam profesi akuntan dapat tercermin dari kesadaran etik, pengembangan diri dan kesadaran moral. Rasa “aku” termanifestasi dalam setiap

pendapat, sudut pandang, memori dan interpretasi. Jadi kesimpulannya kesadaran diri yang harus dikuatkan” (Lina).

Baik ungkapan Deno maupun Lina yang berbunyi “kesadaran” menimbulkan pemikiran bahwa kontrol diri ada pada intelektual. Ketika dihadapkan dalam posisi dilema, ego memperkaya diri dari sisi harta, untuk mengutamakan posisi yang ada, ego yang mendominasi untuk memudahkan pekerjaan tanpa memikirkan tugas serta akuntabilitas yang sebenarnya yang akan menyebabkan adanya dinding atau penghalang bagi konsultan untuk bertindak etis (Arestanti et al., 2016; Goretzki & Messner, 2019; Noviari & Suaryana, 2018). Maka, kesadaran sangat dibutuhkan sebagai pengendali diri sesuai dengan ungkapan Deno yang mengatakan “intelektual” serta Lina “Kesadaran etik atau moral” untuk menuntun seseorang ke jalan baik dan mampu bertindak etis dan benar. Pada akhirnya tindakan berkesadaran akan membuat seorang konsultan bisnis mampu mewujudkan dan bertindak etis dalam situasi apa pun. Parker & Warren (2017) mengatakan bahwa pada hakikatnya yang dirasakan oleh konsultan bisnis mengenai kesadaran diri dapat dijadikan sebagai panduan pada keadaan apa pun untuk pengambilan keputusan etis. Deno dan Lina mengatakan:

“Aku selalu mengingat Allah saat godaan mulai bermunculan, agar tidak terpengaruh dan intinya aku ingin meningkatkan iman, takwa, karena aku adalah orang beragama” (Deno).

“Semua itu kembali lagi ke tangan Tuhan, jika memang mau taat maka tidak akan terpengaruh oleh godaan apa pun itu. Tapi kembali lagi bila memang ia dekat dengan Tuhan maka ia tidak akan terpengaruh. Tapi kalau imannya tidak kuat maka akan terbawa...abis” (Lina).

Ungkapan yang tercermin dalam kalimat di atas adalah “kesadaran spiritual” bisa dilihat dari ungkapan “ingat” yang mengartikan bahwa keyakinan akan keberadaan Allah yang melindunginya dari berbagai

godaan dilematis. Kata “iman dan takwa” dapat diartikan sebagai perwujudan sebuah indera yang ada yaitu indera perasa jiwa dan hati yang dilabur oleh nuansa akan keindahan ketuhanan, harmonisasi hubungan antarsesama dengan tetap mengingat Yang Maha Esa. Selanjutnya, konsultan bisnis akan senantiasa merasakan hidup di dalam suasana penuh keimanan karena sesungguhnya keyakinan adalah bentuk manifestasi dari sebuah kepercayaan akan kebenaran Tuhan (Briando & Purnomo, 2019; Detzen, 2018; Dillard & Brown, 2015; Pike & Barrainkua, 2015; West, 2017). Kepercayaan dan memiliki iman yang kuat akan ketuhanan tidak hanya diyakini dan kemudian hanya sekadar dilafalkan atau diucapkan saja dalam sebuah bentuk perkataan, tetapi juga tercermin dalam setiap tindakan yang nyata. Keimanan akan menjadikan sebuah perisai penjaga umat manusia dalam menghadapi berbagai pilihan yang ada, pilihan yang membimbingnya dalam perbuatan terlarang. Selain itu, Lina juga menyinggung masalah “kesadaran sosial”, seperti:

“Oh iya, selain itu kita juga punya tanggung jawab secara sosial loh, secara akuntansi kita ada istilah *green accounting* yang berarti kita harus memiliki manfaat untuk masyarakat sekitar, secara pajak juga kita bisa membantu pertumbuhan ekonomi secara nasional yang akan berdampak ke orang banyak. Pokoknya kita selalu akan berhubungan erat dengan keadaan sosial masyarakat” (Lina).

Peka akan keadaan sosial yang telah dirasakan oleh seorang konsultan bisnis akan menjadikan ia paham tentang manusia yang sesungguhnya merupakan makhluk sosial yang tidak akan pernah atau dapat hidup sendiri tanpa adanya interaksi dengan sesama manusia (Briando & Purnomo, 2019; Detzen, 2018). Interaksi sosial yang terjadi adalah murni interaksi nyata, bukan hanya hiasan atau embel-embel atas dasar motif rugi atau untung. Menciptakan pengawasan dan mewujudkan hasil pelaporan yang baik adalah tindakan yang dilakukan konsultan karena menyadari bahwa tanggung jawab yang ia emban begitu penting. Keadaan yang baik dalam bentuk laporan harus sesuai

dengan kaidah, norma dan ketentuan yang berlaku (Arestanti et al., 2016), seperti yang diutarakan oleh Deno dan Lina:

“Laporan yang baik itu adalah laporan yang telah sesuai dengan kaidah ketentuan yang ada dalam PSAK dan UU Pajak. Bukan sembarangan asal melaksanakan dengan tidak memandang ketentuan, nantinya kita bisa terkena masalah, atau dijerat oleh hukum yang berlaku. Jadi ya kalau buat laporan keuangan ya buat sesuai aturan dengan menjunjung tinggi nilai kebenaran, keterbukaan, dan tidak melanggar kode etik profesi juga” (Deno).

“Sesuai aturan yang ada, kamu tau sendiri kalau kita harus berpegangan pada PSAK, UU, nilai norma, kode etik” (Lina).

Kata “kesadaran hukum” dapat menggambarkan dalam sebuah tindakan yang dilakukan konsultan bisnis untuk menerapkan peraturan yang ada sesuai norma dan kode etik profesi untuk mengatasi berbagai dilemma. Untuk mencoba menciptakan pengawasan dan pengendalian yang diharapkan mampu berjalan dengan baik, membutuhkan aksi konsultan dalam membimbing sesuai dengan aturan yang berlaku. Melaju dalam kebenaran dan tetap mengikuti aturan yang ada merupakan tindakan yang penting untuk mewujudkan tujuan (Briando & Purnomo, 2019; Detzen, 2018; Dellaportas, 2013; Larkin, 2015; Pike & Barrainkua, 2015; West, 2017). Sebuah peraturan yang ada hanya akan menjadi sebuah kertas kosong bila tidak ada “tindakan” (*action*). Artinya, pada dasarnya keputusan untuk melakukan sesuai dengan aturan ada di sisi konsultan bisnis. Keahlian (kompetensi) yang dimiliki konsultan bisnis berupa pengetahuan yang mendalam dapat diperoleh dengan pengalaman dan pelatihan ataupun pendidikan yang merupakan salah satu wujud “kesadaran profesi”, sesuai yang tercermin dari kata-kata “kode etik” “norma atau kaidah”.

Melalui apa yang telah diungkapkan di atas, kesadaran tersebut terangkum dalam empat elemen kesatuan kesadaran, yaitu: kesadaran spiritual, sosial, hukum, dan profesi. Semua aspek kesatuan kesadaran

pada kalimat di atas pada hakikatnya untuk mengetahui apa yang seharusnya konsultan rasakan dan lakukan pada suatu keadaan untuk mengambil sebuah keputusan etis. Penggambaran kesadaran sejalan dengan layangan yang harus didasarkan akan kerangka, kertas pembalut, benang, serta faktor lain yaitu keahlian menerbangkan, keahlian membaca arus angin, serta yang paling utama adalah keyakinan akan diri sendiri untuk mengambil keputusan untuk menerbangkan atau tidak menerbangkan layangan tersebut.

SIMPULAN

Perusahaan telah melaksanakan kewajibannya serta melaporkannya dalam bentuk laporan keuangan untuk mencapai keberlangsungan usahanya di masa depan. Dengan strategi Planning laporan keuangan dan Bisnis, tim manajemen memiliki keyakinan bahwa perusahaan telah memenuhi kewajibannya sebagai entitas bisnis dan tetap menjaga keadaan lingkungan perusahaan dengan baik, tetap menjaga stabilitas sosial masyarakat setempat, yang pada akhirnya perusahaan akan tetap fokus untuk melayani berupa pertanggungjawaban kepada pemilik saham. Untuk mempertanggungjawabkan *planning* laporan keuangan dan Bisnis kepada pemilik saham, Perusahaan menyusun laporan keuangan dalam satu bentuk yang mengandung dua unsur, yaitu unsur pertama adalah akuntansi, dan kedua adalah perpajakan. Fenomena yang tampak dapat terwujud dengan etika keutamaan (*virtue ethics*) berdasarkan pertimbangan moral, norma, dan peraturan yang terinternalisasi dalam diri.

Pemahaman secara mendalam mengenai permasalahan yang dihadapi adalah dengan menganalisis dan memprediksikan risiko, serta pertimbangan lain yang diperlukan untuk mengatasi permasalahan yang ada. Permasalahan yang ada biasanya timbul dari faktor internal perusahaan seperti struktur hanya terdiri dari pemilik, direksi, staf dan dipengaruhi juga oleh time *schedule* pemeriksaan atau pelayanan bisnis serta tidak didukungnya sarana akomodasi yang menunjang. Konsultan bisnis harus membuat siasat untuk menghadapi segala kemungkinan yang ada agar terhindar dari rasa dilema. Dilema yang dirasakan membuat seorang konsultan bisnis mencari berbagai cara untuk menghilangkannya. Dalam hal ini siapa pun pasti tidak ingin merasakan

dilema berkepanjangan. Konsultan bisnis pun demikian. Konsultan bisnis mengatasi rasa dilema dalam berbagai macam pertimbangan seperti harus memahami peraturan PSAK dan UU secara baik akan menjadi hal kunci utama baginya. Maka dari itu, konsultan bisnis harus mendalami peraturan sehingga konsultan akan secara mudah melakukan pemilihan celah yang akan digunakan untuk *planning* laporan keuangan.

Keterbatasan penelitian ini ialah dalam pengambilan informan penelitian (*key informant*) atau yang biasa disebut dengan istilah partisipan yang terlibat. Seluruh informan ialah konsultan bisnis yang bersifat eksternal, dan tidak memiliki waktu yang cukup lama dikarenakan mobilitas yang begitu tinggi. Penelitian dengan tema ini akan dirasa lebih baik jika seorang peneliti dapat memastikan ketersediaan waktu yang dimiliki informan cukup lama, agar dapat memahami seluruh dampak dilema atas hasil pelaksanaan akuntabilitas ekonomi.

DAFTAR RUJUKAN

- Amiruddin. (2019). Mediating Effect of Work Stress on the Influence of Time Pressure, Work-Family Conflict and Role Ambiguity on Audit Quality Reduction Behavior. *International Journal of Law and Management*, 61(2), 434-454. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-09-2017-0223>
- Annisette, M. (2017). Discourse of the Professions: The Making, Normalizing and Taming of Ontario's "Foreign-Trained Accountant". *Accounting, Organizations and Society*, 60, 37-61. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.06.006>
- Arestanti, M. A., Herawati, N., & Rahmawati, E. (2016). Faktor-Faktor Internal Individual dalam Pembuatan Keputusan Etis: Studi pada Konsultan Pajak di Kota Surabaya. *Jurnal Akuntansi dan Investasi*, 17(2), 104-117. <https://doi.org/10.18196/1201>
- Assyidiq, G. G. G. (2013). Dimensi Pelanggaran Etika Praktik Akuntansi. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 4(2), 216-237. <https://doi.org/10.18202/jamal.2013.08.7194>
- Blankley, A. I., Hurtt, D. N., & MacGregor, J. E. (2014). The Relationship between Audit Report Lags and Future Restatements. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 33(2), 27-57. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50667>
- Bordeman, A., & Westermann, K. D. (2019). The Professional Ethics Exam and Acts Discreditable: An Introductory Assignment. *Issues in Accounting Education*, 34(4), 39-53. <https://doi.org/10.2308/iace-52545>
- Briando, B., & Purnomo, A. P. (2019). Etika Profetik bagi Pengelola Keuangan Negara. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 10(2), 342-364. <https://doi.org/10.18202/jamal.2019.08.10020>
- Christopher, A., Brazel, J. F., Hatfield, R. C., & Jackson, S. B. (2010). How Do Audit Workpaper Reviewers Cope with the Conflicting Pressures of Detecting Misstatements and Balancing Client Workloads? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (2), 27-43. <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.2.27>
- Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of Its Determinants in Israeli Organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 54. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x>
- Conklin, T. A. (2014). Phenomenology Redux: Doing Phenomenology, Becoming Phenomenological. *Organization Management Journal*, 11(2), 116-128. <https://doi.org/10.1080/15416518.2014.929935>
- Correa, C., & Larrinaga, C. (2015). Engagement Research in Social and Environmental Accounting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 6 (1), 5-28. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-09-2014-0058>
- Dellaportas, S. (2013). Conversations with In-mate Accountants: Motivation, Opportunity and the Fraud Triangle. *Accounting Forum*, 27(1), 29-39. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2012.09.003>
- Detzen, D. (2018). A "New Deal" for the Profession: Regulatory Initiatives, Changing Knowledge Conceptions and the Committee on Accounting Procedure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(3), 970-992. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2016-2584>
- Dillard, J., & Brown, J. (2015). Broadening Out and Opening Up: An Agonistic Attitude toward Progressive Social Accounting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 6(2), 243-266. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-09-2014-0055>

- Goretzki, L., & Messner, M. (2019). Backstage and Frontstage Interactions in Management Accountants' Identity Work. *Accounting, Organizations and Society*, 74, 1-20. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.09.001>
- Himick, D., Brivot, M., & Henri, J. F. (2016). An Ethical Perspective on Accounting Standard Setting: Professional and Lay-Experts' Contribution to GASB's Pension Project. *Critical Perspectives on Accounting*, 36, 22-38. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.12.002>
- Husserl, E. (1970). *The Crisis of European Sciences and Transcendental Phenomenology: An Introduction to Phenomenological Philosophy*. Northwestern University Press
- Jackson, J. (2014). Accounting "Boot Camp". *Journal of Accounting Education*, 32(1), 88-97. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2014.01.004>
- Janin, F. (2017). When Being a Partner Means More: The External Role of Football Club Management Accountants. *Management Accounting Research*, 35, 5-19. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.05.002>
- Jenkins, J. G., & Stanley, J. D. (2019). A Current Evaluation of Independence as a Foundational Element of the Auditing Profession in the United States. *Current Issues in Auditing*, 13(1), 17-27. <https://doi.org/10.2308/ciia-52357>
- Kamath, R., Huang, T. C., & Moroney, R. A. (2018). Auditor Rotation and Perceived Competence and Independence: The Effect of Fees and Industry Specialization. *Journal of International Accounting Research*, 17(3), 153-175. <https://doi.org/10.2308/jiar-52227>
- Larkin, J. M. (2015). The Ability of Internal Auditors to Identify Ethical Dilemmas. *Journal of Business Ethics*, 23, 401-409. <https://doi.org/10.1023/A:1006150718834>
- Liu, G., & Ren, H. (2017). Ethical Team Leadership and Trainee Auditors' Likelihood of Reporting Client's Irregularities. *Journal of Financial Crime*, 24(1), 157-175. <https://doi.org/10.1108/JFC-02-2016-0012>
- Nga, J. K. H., & Mun, S. W. (2013). The Perception of Undergraduate Students towards Accountants and the Role of Accountants in Driving Organizational Change: A Case Study of a Malaysian Business School. *Education + Training*, 55(6), 500-519. <https://doi.org/10.1108/ET-07-2012-0074>
- Noviari, N., & Suaryana, I. G. N. A. (2018). Dampak Budaya Etis Organisasi dan Sifat Macheavellian pada Keputusan Etis Konsultan Pajak di Provinsi Bali. *Akuntabilitas: Jurnal Ilmu Akuntansi*, 11(2), 349-368. <https://doi.org/10.15408/akt.v11i2.8806>
- Noviriani, E., Ludigdo, U., & Baridwan, Z. (2015). Studi Fenomenologi atas Dilema Etis Auditor Internal Pemerintah. *Jurnal Ekonomi dan Keuangan*, 19(2), 217-240. <https://doi.org/10.24034/j25485024.y2015.v19.i2.86>
- Parker, L. D., & Warren, S. (2017). The Presentation of the Self and Professional Identity: Countering the Accountant's Stereotype. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(8), 1895-1924. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-09-2016-2720>
- Pietsch, C. P. R., & Messier, W. F. (2017). The Effects of Time Pressure on Belief Revision in Accounting: A Review of Relevant Literature within a Pressure-Arousal-Effort-Performance Framework. *Behavioral Research in Accounting*, 29(2), 51-71. <https://doi.org/10.2308/bria-51756>
- Pike, M. E., & Barrainkua, I. (2015). An Explanatory Study of the Pressures and Ethical Dilemmas in the Audit Conflict. *Spanish Accounting Review*, 19(1), 10-20. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2014.10.001>
- Pokropski, M. (2019). Phenomenology and Mechanisms of Consciousness: Considering the Theoretical Integration of Phenomenology with a Mechanistic Framework. *Theory & Psychology*, 29(5), 601-619. <https://doi.org/10.1177/0959354319868769>
- Puyou, F. R. (2018). Systems of Secrecy: Confidences and Gossip in Management Accountants' Handling of Dual Role Expectations and MCS Limitations. *Management Accounting Research*, 40, 15-26. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2018.01.001>
- Rante, A., Rosidi, R., & Djamhuri, A. (2014). Sistem Akuntansi Manajemen, Gaya Kepemimpinan, dan Desentralisasi se-

- bagai Determinan Kinerja Manajerial. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 5(1), 56-66. <https://doi.org/10.18202/jamal.2014.04.5005>
- Reraja, F., & Sudaryati, E. (2019). Karakter Akuntan dalam Filosofi Adigang, Adigung, Adiguna. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 10(3), 482-501. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2019.10.3.28>
- Reynolds, J. (2016). Phenomenology and Naturalism: A Hybrid and Heretical Proposal. *International Journal of Philosophical Studies*, 24(3), 393-412. <https://doi.org/10.1080/09672559.2016.1175106>
- Riduwan, A., & Andayani. (2018). Peran Akuntansi dalam Pertanggungjawaban Sosio-Ekologi. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 9(2), 205-222. <https://doi.org/10.18202/jamal.2018.04.9012>
- Schneider, T., Michelon, G., & Maier, M. (2017). Environmental Liabilities and Diversity in Practice under International Financial Reporting Standards. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(2), 378-403. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2014-1585>
- Single, L., Donald, S., & Almer, E. (2018). The Relationship of Advocacy and Mentorship with Female Accountants' Career Success. *Advances in Accounting*, 42, 12-21. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2018.06.002>
- Svanberg, J., & Öhman, P. (2013). Auditors' Time Pressure: Does Ethical Culture Support Audit Quality? *Managerial Auditing Journal*, 28(7), 572-591. <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2012-0761>
- Wen, W. (2019). The Institutionalisation of Commercialism in the Audit Profession: How Auditors Constitute the Commercial Self in a Large Chinese Audit Firm. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 10(2), 191-205. <https://doi.org/10.1108/JAEE-02-2019-0049>
- West, A. (2017). The Ethics of Professional Accountants: An Aristotelian Perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(2), 328-351. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-09-2015-2233>
- Wu, Z. (2018). The Problem of Origin in Husserl's Phenomenology. *Comparative and Continental Philosophy*, 10(1), 21-34. <https://doi.org/10.1080/17570638.2018.1460066>
- Yuen, D. C. Y., Law, P. K. F., Lu, C., & Guan, J. Q. (2013). Dysfunctional Auditing Behaviour: Empirical Evidence on Auditors' Behaviour in Macau. *International Journal of Accounting & Information Management*, 21(3), 209-226. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-12-2012-0075>