

STUDI EMPIRIS FAKTOR-FAKTOR INTERNAL INDIVIDUAL DALAM PEMBUATAN KEPUTUSAN ETIS PADA KONSULTAN PAJAK DI SEMARANG

Ika Natasya, Fuad¹

Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro
Jalan Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50275, Phone +62 24 76486851

ABSTRACT

This study is a modification of the research of Shafer and Simmons (2008). The purpose of this study is to examine the effect of testing the influence of individual factors, namely the nature of Machiavellian, the perception of the importance of ethics and social responsibility (PRESOR), ethical considerations and ethical relativism in making ethical decisions by tax consultants.

The survey method used in this study was aimed at tax consultants who worked at the Tax Consultant Office and the Public Accountant Office in the City of Semarang. The sampling technique used is non-probability sampling, namely by accidental sampling and convenience sampling. Hypothesis testing using regression analysis using the SmartPLS program.

The results showed that ethical considerations and PRESORS influenced ethical decisions. In addition, the results of the study showed no influence between relativism and Machiavellianism on ethical decision making by tax consultants.

Keywords: *Machiavellian nature, ethical perception, ethical decisions, tax avoidance, ethical relativism*

PENDAHULUAN

Pengambilan keputusan etis mengalami perubahan cukup pesat dalam dunia bisnis. Perubahan tersebut ditandai dengan adanya pergeseran norma-norma yang berlaku. Sayangnya, perubahan tersebut bukan merupakan perubahan baik atau dapat dikatakan sebuah kemunduran moral, terutama di dalam kalangan Profesional perpajakan. Munculnya fenomena kecurangan dalam dunia perpajakan terlihat pada skandal perpajakan di beberapa negara khususnya Indonesia. Banyaknya kasus pelanggaran dalam dunia perpajakan tersebut menimbulkan sebuah pertanyaan besar, apakah hal tersebut etis untuk dilakukan?

Kasus Enron dalam berbagai literatur dapat dijadikan sebagai contoh sebuah kehancuran bisnis karena mengabaikan prinsip etika dan moral dalam menjalankan sebuah bisnis. Penelitian Shafer dan Simmons (2008) menemukan indikasi adanya komersialisasi profesi Akuntan Publik yang ditandai dengan penyalah-gunaan kepentingan umum, dimana lembaga profesional akuntansi lebih membela kepentingan klien, para elit profesional, ataupun anggota mereka sendiri. Para profesional akuntansi menyediakan jasa penghindaran pajak untuk klien dan menempatkan lokasi perusahaan mereka di wilayah surga pajak dengan tujuan untuk menghindari kewajiban membayar pajak itu sendiri (Jiwo, 2011).

Skema penghindaran pajak tersebut menjadi perdebatan panas terkait etika dan profesionalisme seorang konsultan perpajakan. Tanggung jawab terhadap stakeholder untuk menjaga kelangsungan perusahaan menjadi salah satu aspek yang mempengaruhi kenyamanan seorang praktisi perpajakan dalam menilai pentingnya etika dan tanggung jawab sosial.

¹ Corresponding author

(Singhapakdi, 1995 dalam Yuliana, 2012). Keberlangsungan perusahaan ini seringkali membuat para stakeholder membujuk seorang konsultan pajak untuk meminimalisir pajak yang ditanggung oleh perusahaan. Sehingga, dalam prakteknya seorang konsultan pajak dihadapkan dengan adanya dilema etis dan moral. Pada dasarnya seorang individu terutama seorang pemimpin akan memiliki tanggung jawab secara etika serta moral. Sehingga, keputusan yang diambil akan berorientasi pada kepentingan khalayak orang banyak daripada kepentingan diri sendiri ataupun kelompok.

Maraknya tindakan kecurangan dalam perpajakan tersebut menimbulkan adanya keraguan dalam masyarakat mengenai kredibilitas seorang konsultan pajak. Hal ini sangat menarik untuk diteliti lebih mendalam terkait faktor apa saja yang mempengaruhi seorang konsultan perpajakan dalam memutuskan sebuah keputusan etis. Menurut Trevino dan Youngblood (1990) (dalam Yuliana, 2012) terdapat dua faktor yang mempengaruhi tindakan etis, yaitu dipengaruhi karakteristik individu dan dipengaruhi lingkungan. Karakteristik moral individu dipengaruhi oleh *gender*, sifat *machiavellian*, *locus of control* dan adanya tahapan perkembangan moral yang dialami oleh individu tersebut. Sedangkan lingkungan organisasional, kultural, atau situasional dapat dipengaruhi oleh adanya persaingan ketat, pengaruh manajerial organisasi kerja, kebijakan organisasi yang berbeda, pengalaman kerja individu, dan adanya sistem *reward*.

Penelitian ini melakukan pengujian kembali terhadap faktor-faktor yang mempengaruhi pembuatan keputusan etis pada seorang konsultan pajak seperti yang dilakukan dalam penelitian Shafer dan Simmons (2008) dan beberapa penelitian setelahnya. Penambahan variabel penilaian *relativisme* etika dilakukan dalam penelitian ini, dimana faktor ini telah diteliti oleh Shafer dan Simmons (2011). Jadi, faktor-faktor individual yang terdapat dalam penelitian ini adalah persepsi pentingnya etika dan tanggung jawab sosial, pertimbangan etis, *Machiavellianisme* dan penilaian *relativisme* etika dalam pembuatan sebuah keputusan etis.

Dalam beberapa literatur menjelaskan bahwa keterlibatan sifat *Machiavellian* masih menjadi pengaruh besar dalam dunia perpajakan. Seperti penelitian yang dilakukan oleh Richmond (2003), dimana ia menemukan bahwa adanya korelasi antara perilaku individu dengan paham *Machiavellianisme* dan pertimbangan etis. Hasil penelitian tersebut menyatakan bahwa jika seorang individu memiliki sifat *machiavellianisme* yang tinggi, maka semakin tidak etis, dan level pertimbangan etis yang tinggi mencerminkan tingginya perilaku etis yang dimiliki oleh individu tersebut.

Selain pertimbangan etis dan *Machiavellianisme*, pandangan mengenai *relativisme* etika juga ikut andil dalam pembuatan keputusan seorang konsultan pajak. *Relativisme* etika dijelaskan oleh Forsyth (1992) sebagai suatu tindakan yang dapat dikatakan etis atau tidaknya, benar atau salahnya tergantung pada pandangan masyarakat itu sendiri. Hal tersebut dipengaruhi oleh perbedaan suku, budaya dan bahasa, maka standar etika yang digunakan relatif. Jadi sesuatu yang dianggap etis oleh orang lain belum tentu etis di tempat lain. Sebagai contoh, jika suatu negara menganggap sebuah kecurangan seperti skema penghindaran pajak wajar, maka tidak dapat dikatakan melanggar etika. Perbedaan pandangan tersebut sangat menarik untuk dikulik lebih dalam lagi mengingat setiap perusahaan atau organisasi mempunyai budaya yang berbeda-beda.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Teori Tindakan Beralasan (*Theory of Reasoned Action*)

Teori tindakan beralasan memiliki empat tahapan psikologi dasar untuk berperilaku secara moral, yaitu: pengenalan isu, melakukan pertimbangan, membentuk niat dan menggunakan perilaku moral. Di dalam teori ini dikatakan bahwa jika masalah muncul, maka seorang pemimpin akan menyadari tentang adanya beberapa sudut pandang dari

permasalahan yang dialami, termasuk dari segi etikanya. Selanjutnya pemimpin akan mempertimbangkan beberapa jalan keluar dan mengambil tindakan yang paling tepat. Dalam model pembuatan keputusan berdasarkan *theory of reasoned action* terdapat dua kriteria yaitu *attitudes* dan *subjective norms* yang dapat diartikan bahwa sikap seseorang terhadap setiap tindakan, bersama dengan norma subyektifnya terhadap tindakan tersebut, akan mempengaruhi pertimbangan individual atas setiap pilihan tindakan. (Fishbein dan Ajzen, 1975 dalam Jiwo, 2011).

Teori Perkembangan Moral

Lawrence Kohlberg (1976) membagi teori perkembangan moral menjadi tiga tahapan. Tingkat pertama *pre-conventional*, yaitu mematuhi peraturan yang ada untuk menghindari hukuman dan bertindak atas kepentingannya sendiri. Tingkat kedua *conventional*, yaitu menghidupkan pengharapan orang lain; memenuhi kewajiban sistem sosial; dan menjunjung tinggi hukum yang berlaku. Tingkat ketiga *post-conventional*, yaitu mengikuti prinsip keadilan dan hak yang dipilih sendiri; mengetahui bahwa individu menganut nilai-nilai yang berbeda dan mencari solusi kreatif untuk mengatasi dilema etika yang ada; menyeimbangkan kepentingan diri dan kepentingan orang banyak. Hal yang dapat disimpulkan dari teori perkembangan moral tersebut, adalah semakin tinggi tingkat moralitas seseorang, maka semakin tinggi pula tingkat perkembangan moral yang dimilikinya.

Pengaruh Persepsi Pentingnya Etika dan Tanggung Jawab Sosial terhadap Pembuatan Keputusan Etis

Maraknya kasus penghindaran pajak agresif atau kegagalan dalam memenuhi kewajiban pajak merupakan pelanggaran terhadap prinsip-prinsip sosial/tanggung jawab kewarganegaraan (Shafer dan Simmons, 2008). Namun, kebanyakan penelitian terfokus pada obyek penelitian berupa pembayar pajak, sedangkan sangat jarang ditemui penelitian pada profesional pajak seperti konsultan pajak. Padahal penelitian di literatur etika bisnis menunjukkan bahwa sikap terhadap pentingnya kode etik perusahaan dan tanggung jawab sosial akan memiliki pengaruh terhadap proses pengambilan suatu keputusan (Jiwo, 2011).

Penelitian yang dilakukan oleh Jiwo (2011) mengenai pengaruh dari nilai PRESOR terhadap pengambilan keputusan etis profesional pajak, dengan menggunakan subyek penelitian profesional pajak di Semarang. Hasil penelitian tersebut menjelaskan bahwa konsultan pajak di Kantor Akuntan Publik (KAP) Semarang memiliki pemahaman etika yang baik, dalam menjalankan pekerjaannya konsultan pajak mempunyai persepsi terhadap pentingnya etika dan tanggung jawab sosial yang tinggi dan baik.

Penelitian serupa juga pernah dilakukan oleh Herawati dkk (2016) di Surabaya yang menyatakan bahwa Persepsi pentingnya etika dan tanggung jawab sosial memiliki pengaruh yang signifikan terhadap pembuatan keputusan etis. Maka dari itu, penelitian ini mencoba untuk menguji bagaimanakah pengaruh persepsi seorang konsultan perpajakan atas pentingnya etika dan tanggung jawab terhadap pengambilan keputusan etis kembali. Dari uraian tersebut maka hipotesis yang dirumuskan adalah sebagai berikut:

H1. Persepsi pentingnya etika dan tanggung jawab sosial berpengaruh positif terhadap pembuatan keputusan etis oleh konsultan pajak.

Pengaruh Pertimbangan Etis terhadap Pembuatan Keputusan Etis

Pertimbangan etis yang lebih tinggi akan meningkatkan sensitifitas seorang individu untuk lebih mengkritisi kejadian, masalah dan konflik, serta memiliki pengendalian diri yang baik dalam menangani dilema etis. Hal ini akan membuat individu berkembang secara moral (pertimbangan etisnya lebih tinggi) kemungkinannya akan lebih kecil untuk menyetujui perilaku yang tidak etis dan lebih independen dalam membuat keputusan yang terkait dengan dilema etis (Ponemon, 1992; Purnamasari, 2006 dalam Herawati dkk, 2016).

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Jiwo (2011) menunjukkan bahwa pertimbangan etis tidak berpengaruh terhadap pembuatan keputusan etis oleh konsultan pajak. Individu yang berkembang dengan moral yang lebih baik, kecil kemungkinannya berperan dalam kepribadian yang tidak etis. Penelitian serupa juga dilakukan oleh Herawati dkk (2016) yang menyatakan bahwa pertimbangan etis memiliki pengaruh yang signifikan terhadap pembuatan keputusan etis. Konsultan pajak diharapkan dapat membuat keputusan etis dengan memiliki pertimbangan etis yang baik pula. Dari uraian tersebut maka hipotesis yang dirumuskan adalah sebagai berikut:

H2. Pertimbangan etis berpengaruh positif terhadap pembuatan keputusan etis oleh konsultan pajak.

Pengaruh Sifat *Machiavellian* terhadap Pembuatan Keputusan Etis

Teori pengambilan keputusan etis yang dimodelkan Ferrell dan Gresham (1985) dalam Herawati (2016) menjelaskan bahwa apabila seseorang menghadapi sebuah dilema etis, maka perilaku yang muncul dipengaruhi oleh interaksi antara karakteristik-karakteristik yang berhubungan dengan individu. Penelitian yang ada secara konsisten menemukan bahwa kecenderungan sifat machiavellian yang semakin tinggi, maka akan membuat seseorang berperilaku tidak etis. Sebaliknya, jika kecenderungan sifat machiavellian rendah maka seseorang berperilaku etis (Richmond, 2001; Purnamasari, 2006; Shafer & Simmons, 2008 dalam Herawati dkk, 2016). *Machiavellianisme* memang memiliki dampak yang signifikan dalam pembuatan keputusan etis termasuk di berbagai konteks bisnis. Wajib pajak dengan standar etis tinggi cenderung kecil kemungkinannya terlibat dalam perilaku kecurangan pajak. (Gosh dan Crain, 1996 dalam Jiwo, 2011).

Hal ini menunjukkan bahwa individu dengan sifat Machiavellian tinggi akan lebih mungkin melakukan tindakan tidak etis dibandingkan dengan individu dengan sifat Machiavellian rendah. Namun hasil penelitian yang dilakukan oleh Herawati dkk (2016) sifat *Machiavellianisme* tidak terlalu memiliki pengaruh terhadap pembuatan keputusan etis konsultan pajak. Berangkat dari temuan yang menyatakan hasil yang berbeda tersebut maka studi ini berupaya menguji bagaimana pengaruh Machiavellianisme terhadap pembuatan keputusan etis oleh konsultan pajak di kota Surabaya. Dari uraian tersebut maka hipotesis yang dirumuskan adalah sebagai berikut:

H3. Sifat Machiavellian berpengaruh negatif terhadap pembuatan keputusan etis oleh konsultan pajak.

Pengaruh Penilaian Relativisme terhadap Pembuatan Keputusan Etis

Individu yang *relativis* akan mengabaikan prinsip-prinsip yang ada dan lebih melihat keadaan sekitar sebelum akhirnya bertindak atau merespon suatu kejadian yang melanggar etika. “Mahasiswa yang memiliki relativisme yang tinggi cenderung memberikan persepsi positif terhadap skandal Enron.” (Comunale, 2006). Shafer dan Simmons (2008) mengemukakan bahwa relativisme etika memiliki pengaruh kuat terhadap niat pelaku. Penilaian ini berargumen bahwa relativisme harus sangat penting untuk klien, karena sering disarankan bahwa budaya dan tradisi memiliki dampak yang kuat pada pandangan Cina. Temuan yang lain adalah bahwa relativisme berkaitan dengan kecenderungan untuk pengelolaan kesan, sementara penilaian ekuitas secara keseluruhan dan tidak bermoral. Dari uraian tersebut maka hipotesis yang dirumuskan adalah sebagai berikut:

H4. Penilaian Relativisme berpengaruh negatif terhadap pembuatan keputusan etis oleh konsultan pajak.

METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian

Penelitian ini terdiri dari 2 (dua) variabel yaitu variabel endogen (terikat) dan variabel eksogen (bebas). Variabel endogen yang digunakan dalam penelitian ini adalah keputusan etis. Variabel eksogen dalam penelitian ini adalah persepsi pentingnya etika dan tanggung jawab sosial, pertimbangan etis, *machiavellianisme*, dan penilaian *relativisme*.

Instrumen pengukuran yang digunakan dalam mengukur pentingnya etika dan tanggung jawab sosial yaitu skala PRESOR yang terdiri dari 13 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Singhapakdi (1996). menggunakan tiga buah sketsa dilema etis seperti pada penelitian sebelum-sebelumnya. Pertimbangan etis diukur melalui sketsa etika yang disusun berdasarkan studi kasus etika profesi perpajakan, juga berdasarkan literatur yang mengatur kode etik profesi konsultan perpajakan di Indonesia, sehingga ketika konsultan pajak menghadapi dilema etis diharapkan hasil yang diperoleh lebih akurat. Tingkat kecenderungan sifat machivellian diukur dengan sebuah skala pengukuran Mach IV yang terdiri dari 20 item pertanyaan. Tingkat kecenderungan relativisme diukur dengan sebuah skala pengukuran *Ethics Position Questionnaire (EPQ)* yang pertama kali dikenalkan oleh Foesyth, D. R (1880) dimana terdapat 10 item pengukuran. Pengukuran keputusan etis menggunakan *ethical vignettes* yang hanya menggunakan tiga item dari 8 item pertanyaan yang berisi tentang situasi dilematis yang harus dihadapi oleh seorang profesional. Keseluruhan variabel diukur dengan 5 poin skala Linkert dimana skor 1 sangat setuju-skor 5 sangat tidak setuju.

Populasi dan Sampel

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah seluruh Konsultan pajak yang terdaftar di IKPI di kota Semarang. Data populasi diperoleh dari http://www.ikpi.or.id/list/angdat_list menunjukkan ada 79 konsultan pajak yang terdaftar. Namun, dari data tersebut tidak dapat diketahui jumlah populasi Konsultan pajak yang bekerja di Kantor Konsultan Pajak dan Kantor Akuntan Publik di Semarang. Metode pemilihan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik *non-probability sampling*, yaitu *accidental sampling* atau *convenience sampling*. Teknik sampling ini disebut juga teknik sampling kebetulan, yaitu pemilihan anggota sampel terhadap orang yang kebetulan ada atau dijumpai (Usman dan Akbar, 2003 dalam Yuliana, 2012). Teknik *non-probability sampling* ini dipilih karena tidak semua sampel memiliki peluang yang sama untuk dimasukkan dalam populasi, serta adanya keterbatasan waktu dan biaya untuk melakukan penelitian ini. Kategori yang digunakan dalam pemilihan sampel adalah sebagai berikut:

1. Semua konsultan pajak yang terdaftar di IKPI di Semarang, baik junior, senior, manager, supervisor dan partner auditor. Kategori level keahlian dan posisi jabatan yang berbeda akan menghasilkan pandangan yang berbeda dalam menjalankan kode etik profesi.
2. Lama seorang konsultan bekerja sebagai konsultan pajak. Seorang konsultan pajak yang sudah berpengalaman dianggap lebih memahami kode etik profesi.
3. Semua konsultan pajak memiliki latar belakang pendidikan minimal S1. Hal ini diasumsikan bahwa latar belakang pendidikan menentukan seberapa jauh pemahaman mengenai etika profesi seseorang.
4. Semua konsultan perpajakan yang bersedia menerima kuesioner dan menjadi responden penelitian.

Penelitian ini menggunakan ukuran minimal sampel seperti dalam penelitian Jiwo (2011) yaitu menggunakan minimal 30 dan kurang dari 500 sampel.

Metode Analisis

Metode analisis data statistik yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi menggunakan bantuan program SEM, SmartPLS. Analisis data terdiri dari empat bagian: uji validitas, uji reabilitas, pengujian model konstruk dan uji hipotesis.

1. Uji Validitas

Kuesioner yang telah dikumpulkan kemudian diuji dengan menggunakan validitas untuk mengetahui apakah pertanyaan dalam kuesioner dapat mengukur apa yang ingin diukur (Ghozali, 2013). Di dalam penelitian ini uji validitas dilakukan dengan melakukan prosedur *PLS Algorithm*. Hasil yang dihasilkan dari proses tersebut digunakan untuk melihat *convergen validity* dan *diskriminant validity*.

- a. *Convergen Validity*, Syarat terpenuhinya *convergent validity* yaitu nilai *outer loading* masing-masing indikator terhadap variabel laten/konstruk bernilai $> 0,7$. Jika nilai *outer loading* $> 0,7$ maka indikator variabel layak untuk dipertahankan untuk dilakukan pengujian selanjutnya, jika nilai *outer loading* berkisar antara $0,5 - 0,7$ maka indikator variabel tersebut perlu dipertimbangkan kembali untuk dilakukan pengujian selanjutnya. Namun, apabila nilai *outer loading* $< 0,5$ maka indikator variabel tersebut harus dihilangkan.
- b. *Disminant validity*, berguna untuk menilai apakah konstruk memiliki *discriminant validity* yang memadai, yaitu dengan cara membandingkan korelasi indikator suatu konstruk tersebut dengan konstruk lainnya. Jika korelasi indikator konstruk memiliki nilai lebih tinggi dibandingkan dengan korelasi indikator tersebut terhadap konstruk lain, maka dikatakan konstruk memiliki *discriminant validity* yang tinggi.
- c. *Average Variance Extracted (AVE)*, direkomendasikan nilai AVE masing-masing konstruk lebih besar dari $0,50$. (Ghozali, 2011). Metode lain yang dapat digunakan dalam menilai *discriminat validity* adalah dengan membandingkan *Square Root of Average (AVE)* pada setiap konstruk dengan korelasi antarkonstruk dalam model. Model dikatakan baik jika memiliki akar AVE konstruk yang lebih besar dari korelasi dengan konstruk lainnya.

2. Uji Reliabilitas

Selain uji validitas, kuesioner harus dilakukan uji reabilitas untuk menemukan konsistensi jawaban responden dalam menjawab pertanyaan di dalam kuesioner (Ghozali, 2013). Parameter pengujian reliabilitas yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Composite reliability* dan *Cronbach Alpha*. Terdapat 4 variabel konstruk yang telah memenuhi kriteria reliabilitas yang diperoleh dari penelitian ini yang ditunjukkan dengan 4 konstruk tersebut memiliki nilai *composite reability dan cronbach alpha* $> 0,70$.

3. Pengujian Model Konstruk

Pengujian model konstruk yang dipakai dalam penelitian ini adalah pengujian *inner model*. Pengukuran *Inner model* menggunakan beberapa kriteria yaitu dengan Koefisien Determinasi (*R-Square*), *F-Square* dan Pengujian hipotesis.

- a. Koefisien Determinasi (*R-Square*)
Pengujian R^2 atau *R-square* dilakukan untuk variabel laten endogen dengan melalui prosedur *bootstrapping*. *R-square* berfungsi menjelaskan tentang kemampuan variabel laten eksogen dalam menjelaskan variabel laten endogen. Cara membaca nilai *R-square* adalah semakin tinggi nilai yang diperoleh maka semakin tinggi pula kemampuan variabel laten eksogen dalam menjelaskan variabel laten endogen. Hasil dikatakan baik apabila nilai R^2 yang diperoleh sebesar $0,67$, dan dikatakan sedang apabila nilai R^2 sebesar $0,33$, dan dikatakan lemah apabila nilainya $0,19$.
- b. Estimasi koefisien jalur merupakan nilai prediksi hubungan jalur dalam model struktural dengan nilai yang harus signifikan dalam prosedur *bootstrapping*. Nilai signifikansi untuk uji dua arah harus lebih besar daripada T_{tabel} ($1,96$) dengan tingkat kesalahan 5% .
- c. *F-Square*, Pengujian *F-square* (F^2) dilakukan untuk mengetahui nilai dari *effect size*. Jika nilai yang dihasilkan oleh F^2 sebesar $0,02$ diinterpretasikan bahwa prediktor variabel laten lemah, nilai $0,15$ dikatakan sedang dan nilai $0,35$ dikatakan tinggi.

4. Pengujian Hipotesis

Dalam PLS pengujian secara statistik setiap hubungan yang dihipotesiskan dilakukan dengan menggunakan simulasi. Dasar yang digunakan dalam menguji hipotesis adalah nilai yang terdapat pada *output result for inner weight* dari pengujian bootstrapping.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Diskripsi Objek Penelitian

1. Tingkat Respon Kuesioner

Tabel 1
Penyebaran Kuesioner

	Total	Persentase %
Kuesioner yang disebar	75	100
Kuesioner yang terkumpul	62	82,67
(-) data responden tidak lengkap	3	04.83
(-) jawaban responden tidak lengkap	4	06.45
Total kuesioner yang dibuang	(7)	09.33
Sampel Akhir	55	73.33

Kuesioner yang disebar ke Kantor Konsultan Pajak dan Kantor Akuntan Publik Semarang sebesar 75 kuesioner. Total kuesioner yang kembali kepada peneliti adalah 62 buah dikarenakan ada 13 kuesioner yang tidak dikembalikan baik karena waktu pengisian yang terlalu lama dan adanya kuesioner yang tidak kembali dengan jumlah lengkap. Terdapat 7 dari 62 kuesioner yang tidak layak masuk kedalam sampel dikarenakan adanya data yang tidak lengkap dan jawaban yang diberikan sangat ekstrim. Sehingga, total kuesioner yang digunakan sebagai bahan analisis adalah 55 kuesioner.

2. Demografi Responden

Tabel 2
Demografi Responden

No	Kriteria Demografi	Jumlah	Persentase (%)
1	Jenis Kelamin		
	Laki-Laki	26	47.27
	Perempuan	29	52.72
2	Lama Menjadi Konsultan (Tahun)		
	1-4	37	67.27
	4-7	18	32.72
	7-10	0	0
	>10	0	0
3	Posisi		
	Junior	31	56.36
	Senior	18	14.54
	Supervisor	10	18.18
	Manager Lainnya	0 6	0 10.90
4	Jenjang sekolah tertinggi yang telah diraih		
	S1	49	89.09
	S2	6	10.90
	S3	0	0
5	Jenis Kantor		

Kantor Konsultan Pajak	12	80.00
Kantor Akuntan Publik	3	20.00

Kriteria demografi responden terdiri dari jenis kelamin, masa kerja responden, posisi, jenjang pendidikan. Di dalam penelitian ini tidak memakai ukuran perusahaan, dikarenakan adanya keterbatasan waktu dan sampel yang diambil secara acak. Dari 79 daftar Konsultan Pajak yang terdaftar di IKPI peneliti hanya memilih beberapa kantor yang lokasinya dekat dan mudah dijangkau. Hal ini dilakukan karena adanya batasan waktu yang dibuat oleh penulis dalam melakukan penelitian ini, sehingga peneliti hanya mendapatkan 15 kantor yang bersedia menjadi responden penelitian. Kantor Konsultan Pajak yang bersedia untuk menerima kuesioner penelitian sebanyak 12 kantor dan total kuesioner yang kembali sebanyak 47 kuesioner. Sedangkan, KAP yang didatangi baik secara langsung maupun secara telepon di Semarang adalah 17, namun yang bersedia menerima kuesioner hanya 3 KAP dan total kuesioner yang kembali sebanyak 15 kuesioner. Hal ini dikarenakan waktu penyebaran kuesioner sedang musim audit yang berdekatan dengan bulan puasa pula, sehingga banyak dari Konsultan ataupun Auditor yang sedang bepergian ke luar kota.

Tabel 3
Nilai loading factor dari outer Loading setiap Indikator

Variabel	PRESOR (X1)	Pertimbangan Etis (X2)	Machiavellianisme (X3)	Relativisme Judgement (X4)	Ethical Judgement (Y)
P10	0.709	-	-	-	-
P11	0.798	-	-	-	-
P12	0.758	-	-	-	-
P13	0.578	-	-	-	-
P1R	0.732	-	-	-	-
P2R	0.809	-	-	-	-
P3R	0.885	-	-	-	-
P4R	0.903	-	-	-	-
P5R	0.723	-	-	-	-
P6	0.605	-	-	-	-
P7	0.758	-	-	-	-
P8	0.637	-	-	-	-
PE1	-	0.659	-	-	-
PE2	-	0.887	-	-	-
PE3	-	0.951	-	-	-
M1	-	-	0.717	-	-
M11R	-	-	0.802	-	-
M12	-	-	0.845	-	-
M13	-	-	0.879	-	-
M14R	-	-	0.700	-	-
M15	-	-	0.769	-	-
M16R	-	-	0.710	-	-
M18	-	-	0.890	-	-
M19	-	-	0.851	-	-
M2	-	-	0.729	-	-
M20	-	-	0.694	-	-
M4R	-	-	0.814	-	-

M5	-	-	0.690	-	-
M6R	-	-	0.877	-	-
M7R	-	-	0.848	-	-
M8	-	-	0.600	-	-
M9R	-	-	0.812	-	-
R1	-	-	-	0.762	-
R10	-	-	-	0.812	-
R2	-	-	-	0.931	-
R3	-	-	-	0.611	-
R4	-	-	-	0.787	-
R5	-	-	-	0.678	-
R6	-	-	-	0.673	-
R7	-	-	-	0.570	-
R8	-	-	-	0.928	-
R9	-	-	-	0.822	-
KE1	-	-	-	-	0.915
KE2	-	-	-	-	0.828
KE3	-	-	-	-	0.893

Sumber: Data primer yang diolah, 2020

Berdasarkan tabel diatas dapat dilihat bahwa tidak terdapat indikator yang memiliki nilai outer loading < 0.5, namun beberapa indikator masih memiliki nilai outer loading yang berkisar diantara 0.5 – 0.7 yaitu indikator P6, P8, P13, PE1, M8, R3, R5, R6 dan R7. Hal ini berarti indikator-indikator tersebut masih perlu dipertimbangkan kembali apakah layak untuk dilakukan proses analisis selanjutnya atau perlu dihilangkan. Parameter uji validitas selanjutnya adalah dengan menggunakan *discriminant validity*.

Tabel 4
Nilai Cross Loading tiap Indikator

Variabel	PRESOR (X1)	Pertimbangan Etis (X2)	Machiavellianisme (X3)	Relativisme Judgement (X4)	Ethical Judgement (Y)
P10	0.709	-0.073	-0.586	-0.557	0.641
P11	0.798	0.067	-0.657	-0.651	0.689
P12	0.758	0.210	-0.634	-0.549	0.705
P13	0.578	0.128	-0.461	-0.367	0.424
P1R	0.732	0.270	-0.631	-0.647	0.727
P2R	0.809	0.077	-0.639	-0.561	0.718
P3R	0.885	0.144	-0.783	-0.768	0.805
P4R	0.903	0.240	-0.762	-0.712	0.850
P5R	0.723	0.277	-0.551	-0.575	0.609
P6	0.605	0.272	-0.614	-0.577	0.594
P7	0.758	0.297	-0.672	-0.621	0.776
P8	0.637	0.190	-0.506	-0.516	0.524
PE1	0.089	0.659	-0.122	-0.049	0.207
PE2	0.180	0.887	-0.250	-0.273	0.319
PE3	0.278	0.951	-0.378	-0.408	0.420
M1	-0.557	-0.282	0.717	0.641	-0.631
M11R	-0.664	-0.328	0.802	0.688	-0.679
M12	-0.704	-0.322	0.845	0.752	-0.723
M13	-0.725	-0.287	0.879	0.735	-0.747

M14R	-0.589	-0.259	0.700	0.620	-0.609
M15	-0.702	-0.213	0.769	0.659	-0.677
M16R	-0.595	-0.159	0.710	0.639	-0.670
M18	-0.760	-0.210	0.890	0.766	-0.760
M19	-0.712	-0.418	0.851	0.738	-0.751
M2	-0.677	-0.073	0.729	0.679	-0.643
M20	-0.587	-0.239	0.694	0.606	-0.679
M4R	-0.726	-0.310	0.814	0.720	-0.745
M5	-0.577	-0.139	0.690	0.600	-0.639
M6R	-0.713	-0.293	0.877	0.739	-0.770
M7R	-0.662	-0.305	0.848	0.709	-0.696
M8	-0.581	-0.122	0.600	0.576	-0.616
M9R	-0.658	-0.268	0.812	0.731	-0.719
R1	-0.571	-0.222	0.648	0.762	-0.633
R10	-0.601	-0.308	0.647	0.812	-0.653
R2	-0.735	-0.295	0.803	0.931	-0.773
R3	-0.492	-0.185	0.527	0.611	-0.569
R4	-0.655	-0.264	0.667	0.787	-0.707
R5	-0.553	-0.232	0.639	0.678	-0.598
R6	-0.582	-0.303	0.569	0.673	-0.567
R7	-0.480	-0.341	0.592	0.570	-0.544
R8	-0.730	-0.237	0.796	0.928	-0.773
R9	-0.682	-0.159	0.759	0.822	-0.736
KE1	0.836	0.330	-0.865	-0.812	0.915
KE2	0.780	0.423	-0.689	-0.731	0.828
KE3	0.794	0.285	-0.779	-0.729	0.893

Sumber: Data primer yang diolah, 2020

Nilai *cross loading* pada tabel 4.4 menunjukkan bahwa *discriminant validity* memiliki nilai yang baik. Hal tersebut dikarenakan nilai *cross loading* setiap indikator dari setiap variabel tidak ada yang lebih kecil dibandingkan dengan nilai *cross loading* yang dihubungkan dengan variabel laten lainnya.

Selain itu, untuk *Discriminant validity* dapat dilakukan dengan melihat nilai *Average Variance Extracted* (AVE), direkomendasikan nilai AVE masing-masing konstruk lebih besar dari 0,50 (Ghozali, 2011). Berdasarkan tabel 4.5 dibawah ini diperoleh nilai $AVE \geq 0,50$ pada semua variabel, maka disimpulkan bahwa model telah memenuhi kriteria *discriminant validity*. Sehingga seluruh variabel dikatakan valid dan dapat dilakukan proses pengujian selanjutnya. Berikut merupakan hasil nilai *Average Variance Extracted* (AVE) tersebut:

Tabel 4.5
Nilai AVE (*Average Variance Extraced*)

	AVE	Kriteria
PRESOR	0.559	≥ 0.5
Pertimbangan Etis	0.708	≥ 0.5
Sifat Mach	0.612	≥ 0.5
Relativisme Judgement	0.587	≥ 0.5
Keputusan Etis	0.773	≥ 0.5

Sumber: data primer yang diolah, 2020

Tabel 4.6

Hasil Pengujian Reliabilitas (*Composite Reliability* dan *Cronbach Alpha*)

	<i>Composite Reliability</i>	<i>Cronbach Alpha</i>	Kriteria	Hasil
PRESOR	0.937	0.926	> 0.70	Terpenuhi
Pertimbangan Etis	0.877	0.790	> 0.70	Terpenuhi
<i>Machiavellianisme</i>	0.964	0.959	> 0.70	Terpenuhi
<i>Relativisme Judgement</i>	0.933	0.918	> 0.70	Terpenuhi
<i>Ethical Judgement</i>	0.911	0.852	> 0.60	Terpenuhi

Sumber: data primer yang diolah, 2020

Tabel 4.7

Hasil pengujian Koefisien Determinasi (*R-Square*)

	R Square
PRESOR → Keputusan Etis	0.909
Pertimbangan Etis → Keputusan Etis	
Sifat Mach → Keputusan Etis	
<i>Relativisme Judgement</i> → Keputusan Etis	

Sumber: data primer yang diolah, 2020

Berdasarkan tabel diatas dapat dilihat bahwa nilai R-square untuk variabel Keputusan Etis (*Ethical Judgement*) sebesar 0.909, hal ini bermakna bahwa variabel persepsi pentingnya etika dan tanggungjawab sosial (PRESOR), pertimbangan etis, sifat *machivellianisme* dan penilaian *relativisme (relativisme judgement)* memiliki pengaruh secara simultan (bersama-sama/serentak) sebesar 90,9% terhadap Keputusan etis (*ethical judgement*). Sementara itu, sisanya sebesar 9,1% dapat diperoleh dari variabel lain yang tidak peneliti gunakan pada penelitian ini.

Tabel 4.8

Hasil Pengujian *Effect Size (F-Square)*

	<i>F-Square</i>	<i>Ethical Judgement</i>
PRESOR		0.890
Pertimbangan Etis		0.167
<i>Machiavellianisme</i>		0.082
<i>Relativisme Judgement</i>		0.092

Sumber: data primer yang diolah, 2020

Berdasarkan tabel diatas dapat dilihat bahwa masing-masing variabel memiliki nilai *f-square* yang tinggi (nilainya > 0.35) sehingga dapat dikatakan bahwa *effect size* dari variabel bebas sangat tinggi.

Tabel 4.9

Tabel Pengujian Hipotesis dari *Path Coefficient (Mean, STDEV, T-Values)*

Jalur Hipotesis	<i>Original Sample (O)</i>	<i>Sample Mean (M)</i>	<i>Standard Deviation (STDEV)</i>	<i>T Stastics (O/STDEV)</i>	<i>P Values</i>
PRESOR → Keputusan Etis	0.551	0.540	0.099	5.579	0.000
Pertimbangan Etis → Keputusan Etis	0.132	0.126	0.044	3.010	0.003

Sifat Mach → Keputusan Etis	-0.207	-0.208	0.089	2.319	0.021
Relativisme Judgement → Keputusan Etis	-0.196	-0.209	0.087	2.263	0.024

Sumber: data primer yang diolah, 2020

Tabel 4.10

Tabel Rangkuman Hasil Penelitian

Kode	Hipotesis	Hasil
H1	Persepsi pentingnya etika dan tanggung jawab sosial berpengaruh positif terhadap pembuatan keputusan etis oleh konsultan pajak.	Diterima
H2	Pertimbangan etis berpengaruh positif terhadap pembuatan keputusan etis oleh konsultan pajak.	Diterima
H3	Sifat Machivellian berpengaruh negatif terhadap pembuatan keputusan etis oleh konsultan pajak.	Diterima
H4	Penilaian Relativisme berpengaruh negatif terhadap pembuatan keputusan etis oleh konsultan pajak.	Diterima

Sumber: data primer yang diolah, 2020

Pengaruh Persepsi Pentingnya Etika dan Tanggung Jawab Sosial terhadap Pembuatan Keputusan Etis

Berdasarkan tabel 4.9 pada jalur hipotesis PRESOR → Keputusan Etis, diperoleh nilai koefisien jalur (original sample) sebesar 0.551 (positif) dan probabilitas (p-value) sebesar 0.000, sehingga disimpulkan bahwa terdapat pengaruh signifikan negatif antara persepsi pentingnya etika dan tanggungjawab sosial (PRESOR) terhadap keputusan etis (ethical judgement). Makna signifikan negatif ini diartikan bahwa persepsi pentingnya etika dan tanggungjawab sosial dapat memberikan pengaruh untuk meningkatkan keputusan etis. Nilai koefisien jalur 0.551 memiliki arti bahwa setiap kenaikan nilai persepsi pentingnya etika dan tanggungjawab sosial sebesar 1% dapat menaikkan nilai keputusan etis sebesar 55.1%. Hasil penelitian ini sejalan dengan Jiwo (2011), Yuliana (2012) serta Herawati dkk (2016) yang menyatakan bahwa persepsi pentingnya etika dan tanggungjawab sosial memiliki pengaruh terhadap pengambilan keputusan etis profesional pajak.

Pengaruh Pertimbangan Etis terhadap Pembuatan Keputusan Etis

Berdasarkan tabel 4.9 pada jalur hipotesis Pertimbangan Etis → Keputusan Etis, diperoleh nilai koefisien jalur (original sample) sebesar 0.132 (positif) dan probabilitas (p-value) sebesar 0.003, sehingga disimpulkan bahwa terdapat pengaruh signifikan positif antara pertimbangan etis terhadap pembuatan keputusan etis (Ethical judgement). Makna signifikan negatif ini diartikan bahwa pertimbangan etis dapat memberikan pengaruh untuk menaikkan keputusan etis. Nilai koefisien jalur 0.132 memiliki arti bahwa setiap kenaikan nilai pertimbangan etis sebesar 1% dapat menaikkan nilai keputusan etis sebesar 13.2%.

Hasil positif ini juga dapat diartikan bahwa pertimbangan etis yang tinggi akan lebih baik dalam menghadapi konflik dan dilema etis, bahwa individu yang lebih berkembang secara moral (pertimbangan etisnya lebih tinggi) kemungkinannya akan lebih kecil untuk menyetujui perilaku yang tidak etis dan lebih independen dalam membuat keputusan yang terkait dengan dilema etis (Purnamasari 2006). Hal ini sesuai dengan teori perkembangan moral dimana semakin tinggi tingkat perkembangan moral seseorang, maka semakin tinggi pula tingkat moralitasnya.

Pengaruh Sifat Machiavellian terhadap Pembuatan Keputusan Etis

Berdasarkan tabel 4.9 pada jalur hipotesis Sifat Mach → Keputusan Etis, diperoleh nilai koefisien jalur (original sample) sebesar -0.207 (negatif) dan probabilitas (p-value) sebesar 0.021, sehingga disimpulkan bahwa terdapat pengaruh signifikan negatif antara sifat *machiavellianisme* terhadap pembuatan keputusan etis (*Ethical judgement*). Makna signifikan negatif ini diartikan bahwa sifat *machiavellianisme* dapat memberikan pengaruh untuk menurunkan keputusan etis. Nilai koefisien jalur -0.207 memiliki arti bahwa setiap kenaikan nilai sifat *machiavellianisme* sebesar 1% dapat menurunkan nilai keputusan etis sebesar 20.7%.

Pernyataan tersebut cocok dengan teori pengambil keputusan etis yang dimodelkan oleh Ferrell dan Gresham (1985) dalam Herawati dkk (2016) yang mendefinisikan bahwa apabila seseorang menghadapi sebuah dilema etis, maka perilaku yang muncul dipengaruhi oleh interaksi antara karakteristik-karakteristik yang berhubungan dengan individu. Individu *Machiavellian* digambarkan sebagai kurang melibatkan emosi dengan orang lain, memiliki sedikit hubungan interpersonal, dan cenderung lebih menolak norma-norma etika untuk mencapai tujuan pribadi (Christie dan Geis, 1970 dalam Herawati, 2016).

Pengaruh Penilaian Relativisme terhadap Pembuatan Keputusan Etis

Berdasarkan tabel 4.9 pada jalur hipotesis PRESOR → Keputusan Etis, diperoleh nilai koefisien jalur (original sample) sebesar -0.196 (negatif) dan probabilitas (p-value) sebesar 0.024, sehingga disimpulkan bahwa terdapat pengaruh signifikan negatif antara penilaian relativisme (*relativisme judgement*) terhadap pembuatan keputusan etis (*Ethical judgement*). Makna signifikan negatif ini diartikan bahwa penilaian relativisme (*relativisme judgement*) dapat memberikan pengaruh untuk menurunkan keputusan etis. Nilai koefisien jalur -0.196 memiliki arti bahwa setiap kenaikan nilai persepsi pentingnya etika dan tanggungjawab sosial sebesar 1% dapat menurunkan nilai keputusan etis sebesar 19.6%.

Hasil yang diperoleh dari penelitian ini mendukung hasil penelitian Comule (2006) yang menunjukkan bahwa adanya kecenderungan persepsi positif terhadap skandal Enron yang diberikan oleh mahasiswa yang memiliki relativisme yang tinggi. Individu yang cenderung relatif akan mengabaikan norma dan etika yang berlaku dan mengambil keputusan berdasarkan keadaan sekitarnya ketika menghadapi pelanggaran etika.

KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis yang dilakukan mengenai pengaruh persepsi pentingnya etika dan tanggung jawab sosial, pertimbangan etis, *machiavellianisme* dan *relativisme judgement* terhadap pengambilan keputusan etis konsultan pajak maka diperoleh kesimpulan sebagai berikut: Berdasarkan hasil pengujian model konstruk melalui uji r-square diperoleh nilai sebesar 0.909, hal ini bermakna bahwa variabel persepsi pentingnya etika dan tanggungjawab sosial (PRESOR), pertimbangan etis, sifat *machiavellianisme* dan penilaian *relativisme (relativisme judgement)* memiliki pengaruh secara simultan (bersama-sama/serentak) sebesar 90,9% terhadap Keputusan etis (*ethical judgement*). Sementara itu, sisanya sebesar 9,1% dapat diperoleh dari variabel lain yang tidak peneliti gunakan pada penelitian ini. Berdasarkan pengujian hipotesis terdapat dua variabel yang terbukti memiliki signifikansi positif dan sesuai dengan prediksi yaitu variabel pertimbangan etis dan PRESOR, serta terdapat dua variabel yang terbukti memiliki signifikansi negatif yaitu variabel *relativisme* dan *Machiavellianisme*. Artinya hanya terdapat dua variabel yang memiliki pengaruh terhadap keputusan etis seorang konsultan pajak.

Penelitian ini memiliki keterbatasan. Pertama, sedikitnya sampel yang digunakan karena peneliti hanya mengulas sebagian kecil konsultan pajak yang terdaftar di IKPI di kota Semarang. Hal itu dikarenakan adanya keterbatasan waktu penelitian serta biaya penelitian. Kedua, Penelitian ini hanya menggunakan beberapa variabel saja dan masih ada beberapa variabel lain yang memiliki kemungkinan berkontribusi dalam mempengaruhi seseorang

untuk melakukan keputusan etis. Ketiga, penelitian ini menggunakan kuesioner, sehingga data yang diperoleh dari responden tidak terlepas dari bias subjektivitas individu, karena pendapat responden yang disampaikan belum tentu mencerminkan keadaan yang sebenarnya karena juga dipengaruhi faktor sensitifitas terkait isu pajak dan ada kemungkinan jawaban yang diberikan responden tidak jujur.

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat bagi penelitian selanjutnya. Peneliti memberi saran Menambah jumlah responden dengan melihat periode waktu audit mereka, sehingga mendapatkan data penelitian lebih banyak dan supaya hasil penelitian dapat lebih memproyeksikan keadaan yang sebenarnya. Penelitian selanjutnya disarankan untuk menambahkan variabel lain yang diduga mempengaruhi pengambilan keputusan etis konsultan pajak. Penelitian selanjutnya disarankan untuk dapat mewawancarai responden secara mendalam untuk mendapatkan gambaran yang lebih jelas mengenai sebuah dilema etis.

REFERENSI

- Christie, R., dan F. L. Geis. 1970. *Machiavellianism*. Academic Press, Incorporated.
- Bertens, K. 1990. *Sejarah Filsafat Yunani*. Yogyakarta: Kanisius.
- Damayanti, T. W. 2004. *Pelaksanaan Self Assesment System menurut Persepsi Wajib Pajak (Studi pada Wajib Pajak Badan Salatiga)*. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis (Dian Ekonomi)*, X (1), 109-128.
- Doyle, E., J. F. Hughes dan B. Summers. 2013. *An Empirical Analysis of the Ethical Reasoning of Tax Practitioners*, *Journal of Business Ethics*, 114 (2), 325-339.
- Doyle, E., J. F. Hughes dan B. Summers. 2014. *Ethics in Tax Practice: A Study of the Effect of Practitioner Firm Size*. *Journal of Business Ethics*, 122 (4), 623-641.
- Edel, Abraham. 1955. *Ethical Judgment: The Use Science in Ethics*. Glencoe: Free Press.
- Fleischman, G. M., S. Valentine dan D. W. Finn. 2007. *Ethical Reasoning dan Equitable Relief*. *Behavioral Research in Accounting*, 19 (1), 107-132.
- Jiwo, P. 2011. *Analisis Faktor-Faktor Individual dalam Pengambilan Keputusan Etis oleh Konsultan Pajak. (Kajian Empiris pada Konsultan Pajak di KAP di Kota Semarang)*. SE Skripsi, Universitas Diponegoro Semarang.
- Kohlberg, L. 1976. *Moral stages and moralization: The cognitive developmental approach*. *Moral Development and Behavior: Theory, Research, And Social Issues*, 31-53.
- Novianti, L. 1997. *Penerapan System Self Assessment terhadap Pemungutan PPh Orang Pribadi, Suatu Tinjauan Pelaksanaan Pemungutan PPh Orang Pribadi pada Pemilik Rumah Kost*. Skripsi, Universitas Airlangga.
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 111/PMK.03/2014 tentang Konsultan Pajak.
- Ponemon, L. A. 1992. *Ethical Reasoning dan Selection Socialization in Accounting*. *Accounting, Organizations dan Society*, 17 (3-4), 239-258.
- Pramono, H. dan D. U. Ario. 2009. *Pengaruh Personal Values terhadap Pengambilan Keputusan Etis Akuntan Publik*. *Among Makarti*, 2(4), 9-22.
- Purnamasari, Vena dan Christmastuti, Agnes. 2006. *Dampak Reinforcement Contingency terhadap Hubungan Sifat Machiavellian dan Perkembangan Moral*. Simposium Nasional Akuntansi IX, Padang.
- Purnamasari, S. V. 2006. *Sifat Machiavellian dan Pertimbangan Etis*. Paper Dipresentasikan pada Acara Simposium Nasional Akuntansi IX, Padang.
- Ramadhani, T. S. 2015. *Pengaruh Sifat Machiavellian, Locus of Control, dan Equity Sensitivity terhadap Penghindaran Pajak dengan Keputusan Etis sebagai Variabel Intervening (Studi Empiris Pada Wajib Pajak Orang Pribadi yang Melakukan Usaha*

- dan Pekerjaan Bebas yang Terdaftar di KPP Pratama Pekanbaru Senapelan). *Jom. FEKON*, 2 (2), 1-15.
- Richmond, K. A. 2001. *Ethical Reasoning, Machiavellian Behavior, dan Gender: The Impact on Accounting Students' Ethical Decision Making*. Phd Dissertation, Virginia Polytechnic Institute dan State University.
- Shafer, W. E. dan R. S. Simmons. 2008. *Social Responsibility, Machiavellianism dan Tax Avoidance: A Study of Hong Kong Tax Professionals, Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21 (5), 695-720.
- Shafer, W. E. dan R. S. Simmons. 2011. *Effects of Organizational Ethical Culture on the Ethical Decision of tax Practitioners in Mainland China, Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24 (5), 647-668.
- Singhapakdi, A., K. L. Kraft, S. J. Vitell dan K. C. Rallapalli. 1995. *The Perceived Importance of Ethics dan Social Responsibility on Organizational Effectiveness: A Survey of Marketers. Journal of the Academy of Marketing Science*, 23 (1), 49-56.
- Singhapakdi, A., S. J. Vitell, K. C. Rallapalli dan K. L. Kraft. 1996. *The Perceived Role of Ethics dan Social Responsibility: A Scale Development. Journal of Business Ethics*, 15 (11), 1131-1140.
- Singhapakdi, A., K. Karande, C. P. Rao dan S. J. Vitell. 2001. *How Important are Ethics dan Social Responsibility? A Multinational Study of Marketing Professionals. European Journal of Marketing*, 35 (1-2), 133, 134.
- Siwy, Andrew. 2015. *Analisis Faktor-Faktor Individual Dalam Pengambilan Keputusan Etis Oleh Konsultan Pajak*. Manado.
- Sofyani, H. dan R. Akbar. 2013. *Hubungan Faktor Internal Institusi dan Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) di Pemerintah Daerah. Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 10 (2), 184-205.
- Tarjo dan I. Kusumawati. 2006. *Analisis Perilaku Wajib Pajak Orang Pribadi terhadap Pelaksanaan Self Assessment System: Suatu Studi di Bangkalan. Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 10 (1), 101 – 120.
- Yuliana. 2012. *Analisis Pengaruh Persepsi Pentingnya Etika Dan Tanggung Jawab Sosial, Sifat Machiavellian, Dan Keputusan Etis Terhadap Niat Berpartisipasi Dalam Penghindaran Pajak*. Semarang.