



Jurusan Akuntansi Masyarakat Akuntansi Multiparadigma Indonesia



Jurnal Akuntansi Multiparadigma

www.jamal.ub.ac.id



MAKNA PROFESIONALISME BAGI DIRI PETUGAS PEMERIKSA PAJAK

Gede Dion Syailendra, Hamidah

Universitas Airlangga, Jl. Airlangga No.4 - 6, Surabaya 60115

Surel: gededionsyailendra@gmail.com, hamidah_unair@yahoo.com

JAMAL

Volume 10

Nomor 2

Halaman 241-261

Malang, Agustus 2019

ISSN 2086-7603

e-ISSN 2089-5879

Tanggal Masuk:

14 Juni 2019

Tanggal Revisi:

30 Juli 2019

Tanggal Diterima:

31 Agustus 2019

Kata kunci:

keahlian,
manajemen risiko,
pengalaman,
wajib pajak



Abstrak: Makna Profesionalisme bagi Diri Petugas Pemeriksa Pajak.

Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh gambaran pemaknaan profesionalisme oleh petugas pemeriksa pajak dalam pelaksanaan tugasnya. Data penelitian dikumpulkan dengan melakukan kajian atas teori yang ada, wawancara, dan observasi informan. Data tersebut dianalisis dengan menggunakan teknik pendekatan studi fenomenologi. Hasil penelitian memberikan sebuah makna baru tentang profesionalisme dalam pemeriksaan pajak yaitu proses pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang dilakukan sesuai dengan tata cara yang berlaku. Hasil penelitian tersebut dapat menjadi bahan informasi bagi pengambil kebijakan di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) untuk mengambil kebijakan terkait pemeriksaan yang dilakukan oleh petugas pemeriksa pajak.

Abstract: The Meaning of Professionalism for Tax Auditors.

This study aims to obtain an overview of the meaning of professionalism by the tax auditor in carrying out his duties. The research data was collected by conducting a review of existing theories, interviews, and informant observations where the data were analyzed using the phenomenology study approach technique. The results of the study provide a new meaning of professionalism in tax audits, namely the process of examining taxpayers carried out following applicable procedures. The results of these studies can be information material for policymakers in the Tax Regulatory to take policies related to examinations conducted by tax audit officers.

Mengutip ini sebagai: Syailendra, G. D., & Hamidah. (2019). Makna Profesionalisme Bagi Diri Petugas Pemeriksa Pajak. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 10(2), 241-261. <https://doi.org/10.18202/jamal.2019.08.10014>

Etika profesional merupakan salah satu jenis etika yang telah banyak dipelajari oleh para filsuf dan telah mendapatkan banyak perhatian dari para psikolog (Murphy, 2017; Stuebs & Whiteaker-Poe, 2018; Suttipun, Sattayarak, Duangpanya, & Runglert-krengkrai, 2018). Pada awal tahun 1980-an profesi telah mengalami perubahan besar dalam sifat pekerjaannya. Hal ini dikarenakan sebagian besar pekerjaan profesional berjumlah besar dan terdapat dalam suatu organisasi yang majemuk (Budisusetyo &

Subroto, 2012; Lutfillah, Mangoting, Wijaya, & Djuharni, 2016; Siriwardane, Hu, & Low, 2014). Pekerjaan profesional ini melahirkan sebuah nilai profesionalisme sebuah profesi yang nilainya dapat dipertahankan dengan memasuki sebuah organisasi profesional. Sebagai contoh profesi berkaitan dengan medis. Dalam profesi tersebut terlihat sebuah idealisme yang tinggi, perasaan atas pentingnya sebuah pekerjaan, dan dipengaruhi oleh sebuah etika profesional (Bobek, Hageman, & Radtke, 2015; Carrington, 2010).

Setiap profesi memiliki peranan yang penting dalam masyarakat modern yang memerlukan proses pembentukan identitas profesional sebagai parameter yang dapat digunakan untuk menunjukkan kemampuan profesi tersebut sehingga mendapatkan kepercayaan dari masyarakat (Broberg, Umans, Skog, & Theodorsson, 2018; Chiang, 2016; Peytcheva, 2014). Identitas profesional dari sebuah profesi menjadi hal yang sangat penting bagi pekerja di bidang profesi tersebut karena identitas tersebut menjadi motivasi dan suntikan moral bagi pekerja untuk bekerja dengan baik dan lebih baik lagi (Bennett, Hatfield, & Stefaniak, 2015; Eulerich, Theis, Lao, & Ramon, 2018; Fiolleau, Hoang, Jamal, & Sunder, 2013; Westermann, Bedard, & Earley, 2015). Seseorang disebut profesional apabila memiliki kemampuan teknikal dan mampu memberikan jasa profesionalnya yang memadai (Gimbar, Jenkins, Saucedo, & Wright, 2018; Olsen & Gold, 2018; Sitorus, 2019).

Sebuah profesi cenderung memiliki lingkungan yang eksklusif guna mempertahankan kemampuannya sehingga memperoleh kepercayaan dari masyarakat dalam menjalankan profesinya. Herda & Martin (2016), Heyrani, Banimahd, & Roudposhti (2016), dan Utami, Jori, & Hapsari (2017) menjelaskan bahwa seorang akuntan, seperti pekerja dalam profesi lainnya, memiliki tanggung jawab etis dan sebagai tambahan atas keahlian bisnisnya seorang akuntan harus mampu melakukan observasi terkait etika yang fundamental dalam pekerjaannya. Pelaksanaan proses audit harus dapat dipastikan telah dijalani dengan standar kualitas yang tinggi (Iyer, Jones, & Raghunandan, 2018; Ugrin & Odom, 2017). Beberapa peneliti menjelaskan bahwa para auditor harus memiliki pemahaman yang memadai mengenai kualitas audit itu seperti apa (Legoria, Rosa, & Soileau, 2017; Seckler, Gronewold, & Reihlen, 2017; Yan & Xie, 2016). Proses audit yang memadai tidak hanya dipahami melalui sekumpulan alat analisis yang dimiliki oleh auditor dan menjadi pendukung opini audit yang terdapat dalam laporan audit (Armitage & Moriarity, 2016; Mintz, Dang, & Savage, 2013). Akuntan publik memiliki kesepakatan secara umum untuk mengembangkan pemahaman atas apa yang dimaksud dengan profesional dan identitas profesional mempengaruhi perilaku dan konsep diri dari akuntan tersebut secara langsung (Adhikari & Jayasinghe,

2017; Dobija, 2018; Hart, Kremin, & Pasewark, 2017). Hal ini menunjukkan bahwa profesionalisme menjadi sesuatu yang penting bagi para akuntan publik dalam melakukan segala tindakannya.

DJP selaku instansi pemerintah yang memiliki tugas mengumpulkan penerimaan negara harus bertindak secara profesional ketika mencari penerimaan negara untuk digunakan dalam pembangunan nasional. Perilaku profesional yang harus dijalankan oleh para pegawai DJP salah satunya adalah melakukan pemeriksaan terhadap Wajib Pajak sesuai dengan prosedur yang berlaku. Dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 206.2/PMK.01/2014 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak diatur bahwa pihak yang diberi kewenangan untuk melakukan pemeriksaan tidak hanya pejabat fungsional pemeriksa pajak (FPP), tetapi bisa juga dilakukan oleh petugas pemeriksa pajak (P3) yang ditunjuk oleh Kepala Unit Kerja. Perluasan kewenangan untuk melakukan pemeriksaan tersebut dikarenakan rendahnya jumlah pejabat FPP yang hanya berjumlah 4.628 orang, sedangkan jumlah Wajib Pajak yang terdaftar adalah sebesar 30.574.428. Petugas Pemeriksa Pajak adalah jabatan baru yang dibentuk oleh Menteri Keuangan dalam rangka memperluas kewenangan Direktorat Jenderal Pajak dalam melakukan pemeriksaan. Perluasan kewenangan ini tentunya mempertimbangkan nilai-nilai organisasi yang dimiliki oleh Kementerian Keuangan. Nilai Kementerian Keuangan yang berkaitan dengan perluasan kewenangan pemeriksaan adalah profesionalisme yang memiliki pengertian bekerja dengan tuntas serta akurat yang didasari kompetensi terbaik dengan penuh tanggung jawab serta memiliki komitmen yang tinggi. P3 yang dibentuk tersebut tentunya harus memiliki nilai profesionalisme yang sama dengan Pejabat FPP sehingga dalam melakukan pemeriksaan pajak dapat menghasilkan sebuah hasil yang berkualitas. Namun, tidak semua P3 di dalam Direktorat Jenderal Pajak merasa memiliki nilai profesionalisme yang sama dengan Pejabat FPP. Hal ini dikarenakan secara substantif terdapat beberapa perbedaan di antara kedua pihak tersebut. Tiga perbedaan mendasar antara kedua jenis pemeriksa pajak tersebut antara lain perbedaan latar belakang pendidikan, syarat yang harus dipenuhi untuk dapat menjadi pemeriksa pajak, dan tugas yang dilakukan oleh kedua jenis pemeriksa pajak.

Penelitian yang dilakukan sehubungan dengan profesionalisme profesi akuntansi telah banyak dilakukan oleh beberapa peneliti. Mataira & Peurseem (2010) dan Sidaway, Lange, Bouilheres, & Sangster (2013) melakukan penelitian mengenai profesionalisme terkait profesi akuntansi. Mereka melakukan analisis mengenai profesi akuntansi yang ada di Inggris dalam kaitannya dengan pemisahan dari nilai profesional sebuah profesi dan diversifikasi pasar serta menghubungkannya dengan temuan empiris yang rinci dari penelitian kualitatif yang dilakukan terhadap dua dari lima kantor akuntan besar di Inggris. Norton (2018) melakukan analisis mengenai profesionalisme bagi seorang auditor. Dalam penelitiannya disimpulkan bahwa proses audit yang memadai adalah sebuah proses yang membuat auditor bagaikan seorang pemuka agama dan memiliki ritual verifikasi. Sementara itu, aspek profesional adalah hal yang penting dalam menghasilkan proses audit yang memadai. Adapun penelitian baik terhadap profesionalisme pemeriksa pajak juga menunjukkan hasil yang sama dengan penelitian terhadap profesionalisme profesi akuntansi maupun profesionalisme auditor. Hogan & Noga (2015) dan Muhammadi, Ahmed, & Habib (2016) menyatakan bahwa pemeriksa sebagai ujung tombak pemeriksaan pajak seharusnya didukung dengan kemampuan, kemauan, dan pengalaman yang seimbang dalam melakukan pemeriksaan. Hasil penelitian Yusof, Ling, & Wah (2014) menunjukkan bahwa semakin tinggi kompetensi yang dimiliki, kinerja pemeriksa pajak akan meningkat. Dengan adanya kompetensi yang tinggi tersebut, nilai profesionalisme pemeriksa pajak juga akan tinggi. Azis, Mangoting, & Lutfillah (2015) dan Saiewitz & Kida (2017) melakukan penelitian mengenai efek dari jenis komunikasi yang dilakukan oleh auditor dan “nada” profesional terhadap tanggapan klien atas proses audit yang dilakukan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa jika auditor meminta informasi melalui surat elektronik, tanggapan klien lebih banyak yang bias dibandingkan dengan penyampaian informasi melalui audio atau visual.

Freidson (2001) menyatakan bahwa pengetahuan dan keterampilan khusus menjadi penentu dari posisi profesionalisme. Sementara itu, Evetts (2013) berargumen bahwa profesionalisme merupakan sebuah bentuk khusus dari kendali pekerjaan yang terdesentralisasi dan regulasi yang merupa-

kan komponen pembentuk dari masyarakat sipil. Kata “profesionalisme” dapat dipahami dengan makna yang berbeda oleh Petugas Pemeriksa Pajak. Perbedaan pemahaman tersebut adalah sesuatu yang wajar dikarenakan manusia memiliki kehendak bebas untuk berpikir dan bertindak laku sesuai dengan prinsipnya. Adanya perbedaan pemahaman atas kata “profesionalisme” akan mempengaruhi proses pemeriksaan pajak yang dilakukan di mana hal tersebut pada akhirnya juga akan mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan pajak itu sendiri. P3 adalah sebuah jabatan baru di lingkungan DJP yang dibentuk karena adanya perubahan ketentuan. Jabatan baru yang dibentuk akan mempengaruhi pemahaman para pelakunya terhadap makna kata “profesionalisme” karena jabatan baru tersebut hanya merupakan sebuah tugas tambahan yang harus dilaksanakan selain tugas-tugas yang sudah ada. Situasi inilah yang menjadi dasar peneliti melakukan penelitian ini dengan menggunakan paradigma interpretif. Peneliti ingin memperoleh pemahaman atas pandangan subjektif P3 terhadap makna kata “profesionalisme”.

METODE

Dengan berdasarkan pada fenomena munculnya jabatan baru di Direktorat Jenderal Pajak, penelitian akan dilakukan dengan pendekatan fenomenologi. Jenis pendekatan kualitatif yang akan diambil dalam penelitian ini adalah pendekatan fenomenologi transedental. Fenomenologi transedental tidak berfokus pada intepretasi dari peneliti, tetapi menekankan penjabaran pengalaman yang dialami oleh partisipan (Husserl, 1970; Cibangu & Hepworth, 2016). Studi fenomenologi merupakan kajian yang mendeskripsikan tentang suatu makna bagi beberapa individu yang diangkat pengalaman hidup atau fenomena mereka. Seorang fenomenologis harus memfokuskan diri pada penggambaran apa yang dimiliki semua informan saat mengalami fenomena. Tujuan dasar dari fenomenologi adalah untuk mengurangi pengalaman individu dengan fenomena ke deskripsi esensi universal (Creswell, 2007; Lehn & Hitzler, 2015). Oleh karena itu, peneliti mengumpulkan data dari informan yang memiliki pengalaman dan pengetahuan tentang fenomena yang diteliti dan kemudian mengembangkan sebuah deskripsi dari esensi pengalaman yang dialami oleh setiap individu.

Crowther, Ironside, Spence, & Smythe (2017) dan Deketelaere (2018) berargumen bahwa fokus pada sebuah konsep di mana peneliti menyisihkan pengalaman mereka sebanyak mungkin untuk dapat mengambil perspektif baru dari sebuah fenomena yang diteliti. Para peneliti yang menganut ide ini akan memulai sebuah penelitian dengan menggambarkan pengalaman mereka sendiri dengan fenomena dan menghilangkan pandangan mereka sebelum melanjutkan dengan pengalaman orang lain.

Informan yang akan diteliti di sini adalah tiga orang Petugas Pemeriksa Pajak (Adi, Andi, dan Budi) di tiga Kantor Pelayanan Pajak (KPP) yang berbeda. Ketiga petugas tersebut memiliki pengalaman yang berbeda-beda dalam melakukan pemeriksaan pajak. Pemilihan informan ini didasarkan pada beberapa kriteria. Pertama, informan adalah Petugas Pemeriksa Pajak yang bertugas di tiga besar KPP yang memiliki jumlah laporan hasil pemeriksaan terbanyak dalam suatu wilayah. Kriteria ini digunakan dengan argumen bahwa KPP yang melakukan kegiatan pemeriksaan pajak terbanyak menunjukkan tingkat keaktifan Petugas Pemeriksa Pajak dalam melaksanakan tugas dan fungsinya sehingga diharapkan informasi mengenai pemaknaan profesionalisme Petugas Pemeriksa Pajak dapat diperoleh secara komprehensif. Kedua, petugas pemeriksa pajak telah bertugas di KPP tersebut selama minimal satu tahun. Dan yang ketiga, Petugas Pemeriksa Pajak adalah satu orang petugas yang bertugas di Seksi Pengawasan dan Konsultasi 2/3/4 atau satu orang petugas yang bertugas di Seksi Pemeriksaan yang melakukan pemeriksaan pajak selain pemeriksaan dengan tujuan lain. Selain ketiga informan tersebut, peneliti juga akan menjadi informan tambahan dalam penelitian ini mengingat peneliti juga merupakan seorang petugas pemeriksa pajak, sehingga peneliti dapat menyampaikan pandangan subjektifnya mengenai profesionalisme petugas pemeriksa pajak dalam proses pemeriksaan pajak. Peneliti akan mengumpulkan data dari informan mengenai pemaknaan profesionalisme petugas pemeriksa pajak dalam pemeriksaan pajak yang dilakukan. Data akan dianalisis dengan menggunakan teknik yang dijabarkan oleh Sanders (1982). Teknik analisis data tersebut terdiri dari empat tahap. Pertama, peneliti menjabarkan fenomena berdasarkan hasil wawancara yang telah direkam. Fenomena yang diper-

oleh dari hasil wawancara tersebut dijabarkan serinci mungkin untuk mencari dan menjabarkan kualitas dari pengalaman serta kesadaran informan. Kedua, peneliti akan mencari tema yang ada dalam deskripsi data hasil wawancara berupa fenomena sehingga tema yang diperoleh dapat dijadikan acuan bagi peneliti dalam menemukan jawaban pertanyaan penelitian. Peneliti kemudian akan mengatur data menjadi beberapa kategori dengan berdasarkan pada tema, konsep, ataupun fitur yang selaras. Proses ini biasa disebut dengan reduksi fenomenologi (*bracketing*). Kemudian yang ketiga, peneliti melakukan pengembangan *noema* dan *noesis*. Selanjutnya, data mentah akan diolah oleh peneliti menjadi sebuah kategori konseptual dan menyusun tema untuk menemukan pemaknaan profesionalisme bagi petugas pemeriksa pajak dalam menjalankan pemeriksaan pajak. Keempat, peneliti akan mengabstraksikan esensi dari korelasi antara *noema* dan *noesis* yang biasa disebut sebagai proses *eidetic reduction*. Proses ini dilakukan dengan melakukan analisis hasil wawancara tersebut untuk disandingkan dengan parameter yang digunakan Direktorat Jenderal Pajak dalam menilai tingkat profesionalisme Petugas Pemeriksa Pajak dan teori profesionalisme dari Freidson (2001) dan Evetts (2013).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Setiap individu memiliki pemikiran masing-masing terhadap sesuatu hal. Hal ini dikarenakan berbagai macam faktor yang melandasinya antara lain perbedaan latar belakang pendidikan, perbedaan pengalaman hidup yang dijalani, dan pengaruh lingkungan sekitar. Petugas Pemeriksa Pajak selaku salah satu pihak yang mendapatkan kewenangan dari DJP untuk melakukan pemeriksaan terhadap Wajib Pajak juga memiliki pemikiran yang berbeda-beda mengenai nilai profesionalisme yang harus diterapkan dalam pekerjaannya. Adi menyampaikan bahwa nilai profesionalisme yang dimiliki oleh Kementerian Keuangan merupakan sebuah nilai yang harus diterapkan dalam setiap pekerjaan yang dilakukan oleh pegawai Kementerian Keuangan. Hal ini ditunjukkan dengan pernyataan Adi sebagai berikut.

“Nilai Kementerian Keuangan (di mana salah satunya adalah profesionalisme) merupakan sebuah nilai yang mulia. Nilai-nilai ini ha-

rus menjadi landasan bagi para pegawai Kementerian Keuangan dalam melaksanakan tugas-tugasnya. Tanpa adanya nilai-nilai ini, maka tugas yang dilakukan tidak akan memberikan hasil yang memadai (Adi).”

Pernyataan yang disampaikan oleh Adi mengandung sebuah *noema* yang menunjukkan bahwa terdapat hubungan antara implementasi nilai Kementerian Keuangan dengan hasil pekerjaan yang diberikan kepada pegawai Kementerian Keuangan. Nilai-nilai Kementerian Keuangan ini juga mampu mengubah sudut pandang sebagian besar pegawai ketika melakukan pekerjaannya (*noesis*). Dalam artian dengan adanya nilai-nilai ini, maka pegawai-pegawai Kementerian Keuangan akan bekerja sesuai dengan nilai yang dijunjungnya tersebut demi tercapainya visi dan terlaksananya misi organisasi.

Penerapan nilai-nilai Kementerian Keuangan yang dapat mempengaruhi berjalannya sebuah organisasi juga disampaikan oleh Andi. Dalam pernyataannya Andi menyatakan bahwa:

“Nilai organisasi merupakan sebuah nilai yang harus dipedomani dan diterapkan dalam kehidupan setiap pegawai Kementerian Keuangan. Hal ini dikarenakan nilai-nilai tersebut menjadi pagar bagi pegawai-pegawai Kementerian Keuangan yang akan melakukan kesalahan. Direktorat Jenderal Pajak sebenarnya sudah memiliki kode etik yang rinci terkait perilaku yang harus dijalani oleh masing-masing pegawai. Jika seluruh pegawai DJP menjalani kode etik tersebut, maka nilai-nilai Kementerian Keuangan secara otomatis akan dijalani dan imbas dari semua itu adalah diperolehnya hasil pekerjaan yang memadai (Andi).”

Pernyataan Andi tersebut mengandung sebuah *noema* bahwa nilai organisasi merupakan sebuah nilai yang harus dipedomani dan diterapkan dalam kehidupan setiap pegawai. Hal ini dikarenakan nilai organisasi tersebut menjadi pagar bagi pegawai Kementerian Keuangan yang akan melakukan kesalahan. Dengan *epoche* Andi ber-

pendapat bahwa nilai-nilai Kementerian Keuangan dapat menjadi sebuah alat yang dapat mempengaruhi baik buruknya perilaku para pegawai Kementerian Keuangan.

Informasi yang disampaikan oleh Adi dan Andi menunjukkan bahwa nilai-nilai Kementerian Keuangan adalah panduan utama bagi pegawai Kementerian Keuangan dalam menjalankan tugas dan fungsinya masing-masing sehingga tujuan organisasi dapat tercapai. Direktorat Jenderal Pajak sebagai salah satu unit eselon 1 di bawah Kementerian Keuangan telah mempunyai kode etik tersendiri bagi para pegawainya. Pegawai Direktorat Jenderal Pajak yang mengimplementasikan kode etik tersebut, secara langsung nilai-nilai Kementerian Keuangan telah diterapkan juga secara otomatis demi terwujudnya tujuan organisasi. Noordegraaf (2016) dan Pike, Chui, & Olvera (2016) menyatakan bahwa sebagai sebuah kelompok yang profesional, para profesi tersebut memiliki kewenangan untuk mengatur klien, selalu meningkatkan kemampuan dan pengetahuannya, serta meningkatkan intensitas dalam pengambilan tindakan oleh profesi tersebut.

Nilai profesionalisme menjadi salah satu nilai organisasi Kementerian Keuangan yang harus dijalani oleh para pegawai Kementerian Keuangan ketika melakukan tugasnya termasuk di dalamnya pemeriksaan terhadap Wajib Pajak. Prinsip utama dalam sebuah pekerjaan adalah pengelolaan profesionalisme secara berkelanjutan di mana hal yang paling penting adalah adanya pengetahuan dan keahlian yang dimiliki oleh pekerja tersebut (Cardoso, Leite, & Aquino, 2018; Cohen, Dalton, & Harp, 2017; Mas & Barac, 2018). Prinsip yang dijelaskan oleh Freidson (2001) menunjukkan bahwa pengetahuan dan keahlian menjadi dua hal utama yang dijadikan parameter bagi seorang pekerja dapat dikatakan profesional. Lalu, menjadi menarik mengenai profesionalisme menurut petugas pemeriksa pajak. Adi menyampaikan bahwa profesionalisme adalah memiliki kemampuan dalam sebuah pekerjaan yang dilakukan. Pernyataan Adi menunjukkan hal tersebut.

“Saya mau mengawali dari arti profesionalisme itu dulu. (Bukan profesionalisme itu punya kemampuan dulu, baru kemudian bekerja sesuai dengan kemampuan dan keahliannya. Dan dilan-

jutkan dengan bekerja sesuai dengan prosedur). Baru inilah yang dinamakan profesional. Terkait profesionalisme petugas pemeriksaan pajak dalam melakukan pemeriksaan, kami mau tidak mau pada saat melakukan pemeriksaan pajak harus profesional. Dalam artian, kami harus punya kemampuan dulu. Jadi sebelum ketemu WP, kita pastikan dulu semua data-datanya. Kami biasanya simulasikan dulu dengan teman-teman terkait proses pemeriksaan yang nanti akan dijalani. Tujuannya biar nanti pada saat bertemu WP tidak *plonga plongo* (Adi).”

Pernyataan di atas menunjukkan sebuah *noema* bahwa profesionalisme itu harus memiliki kemampuan terlebih dahulu baru kemudian melakukan pekerjaan sesuai dengan kemampuan dan keahliannya. Adi menegaskan bahwa petugas pemeriksa pajak yang profesional adalah petugas yang memiliki kemampuan dalam melakukan pemeriksaan sehingga proses pemeriksaan dapat dilakukan sesuai dengan tata cara yang berlaku (*noema*). Adapun *noesis* dari pernyataan Adi adalah bahwa kemampuan melakukan pemeriksaan didapatkan dengan melakukan simulasi dengan teman-teman sejawat untuk mengetahui proses pemeriksaan pajak yang akan dilakukan. Tujuan dari simulasi yang dilakukan adalah untuk menjaga martabat di depan Wajib Pajak yang akan diperiksa. Melalui *epoche* pernyataan Adi menunjukkan bahwa kemampuan melakukan pemeriksaan wajib dimiliki oleh seorang P3 sebelum proses pemeriksaan pajak dilakukan. Hal ini dimaksudkan agar proses pemeriksaan pajak dapat dilakukan dengan profesional dan sesuai prosedur dan ketentuan yang berlaku. Kemampuan melakukan pemeriksaan adalah sesuatu yang tidak dapat dibentuk secara instan. Adi memberikan penegasan sebagai berikut.

“Kendala paling besar yang ditemui pada saat pemeriksaan adalah di latar belakang. Latar belakang fungsional tidak dibentuk satu hari dua hari. Fungsional pemeriksa pajak baru sekali pun, maka ia akan menjadi anggota tim yang paling bawah. Di awal-awal ia kebagian nyatet dan menuang-

kannya di dalam KKP. *Background* pemeriksaan itu yang tidak dimiliki oleh para petugas pemeriksa pajak (Adi).”

Pernyataan di atas mengandung sebuah *noema* bahwa latar belakang pendidikan dan pelatihan di bidang pemeriksaan menjadi sesuatu yang sangat penting dalam menunjang proses pemeriksaan pajak yang dilakukan oleh P3. *Noesis* dari pernyataan Adi menunjukkan bahwa kemampuan melakukan pemeriksaan tidak dapat dibentuk dalam waktu singkat melainkan membutuhkan sebuah proses yang panjang dan berkelanjutan. Kemampuan melakukan pemeriksaan menjadi hal yang sangat penting bagi petugas pemeriksa pajak. Hal ini dikarenakan proses pemeriksaan pajak adalah proses pemeriksaan yang rumit dan memiliki prosedur yang sangat banyak. Petugas pemeriksa pajak yang tidak memiliki kemampuan ini akan mengalami hambatan dalam melakukan proses pemeriksaan pajak. Oleh karena itu, para petugas pemeriksa pajak berusaha untuk mengadakan kemampuan pemeriksaan dalam rangka menunjang tugas mereka yaitu melakukan pemeriksaan pajak terhadap Wajib Pajak yang belum melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan tertib sesuai peraturan yang berlaku di Indonesia.

Petugas pemeriksa pajak memang harus memiliki kemampuan melakukan pemeriksaan pajak. Namun, jika petugas yang bersangkutan tidak memiliki kemampuan tersebut, pengalaman melakukan pemeriksaan dapat menjadi sebuah senjata pengganti yang efektif dalam melakukan pemeriksaan pajak. Andi menyatakan hal tersebut sebagaimana tercantum di bawah ini.

“Untuk di DJP memang saya baru pertama kali melakukan pemeriksaan. Namun, sebelum saya bertugas di DJP saya memiliki pengalaman memeriksa. Pada Tahun 2009 pernah melakukan pemeriksaan BEM tahun 2007. Pemeriksaan itu gampang *sih*, di mana ada suatu kondisi ideal berdasarkan peraturan yang berlaku. Fakta yang ada, kita cek apakah sesuai dengan peraturan yang berlaku. Pemeriksaan simpel seperti itu. Untuk pemeriksaan pajak, kondisi ideal didasarkan pada undang-undang pajak. Ber-

dasarkan pengalaman saya, audit di lapangan itu tidak ada jangka waktu seperti di pemeriksaan pajak. Adapun jangka waktu terkait audit lapangan itu terkait kontrak, surat tugas, dan lain-lain. Hal itu juga masalah. Tapi, untuk pemeriksaan pajak, saya harus tanya fungsional terkait teknis pemeriksaan serta jangka waktunya. Yang paling penting prosedur formalnya menurut saya (Andi).”

Andi menyatakan bahwa yang bersangkutan baru pertama kali melakukan pemeriksaan di DJP pada saat diangkat menjadi petugas pemeriksa pajak. Namun, sebelum menjadi petugas pemeriksa pajak, yang bersangkutan pernah melakukan pemeriksaan atas laporan keuangan Badan Eksekutif Mahasiswa (BEM) Sekolah Tinggi Akuntansi Negara untuk periode Tahun 2007. Pernyataan Andi tersebut mengandung sebuah *noema* bahwa pengalaman memeriksa menjadi sebuah senjata pengganti yang efektif (karena tidak adanya kemampuan) untuk melakukan pemeriksaan terhadap Wajib Pajak.

Adapun *noesis* dari pernyataan Andi menunjukkan bahwa pemeriksaan adalah sebuah proses yang tidak sulit. Terdapat sebuah kondisi ideal yang didasarkan pada peraturan yang berlaku di mana implementasi di lapangan terkadang tidak sesuai dengan aturan yang berlaku tersebut. Atas adanya perbedaan antara kondisi ideal dan implementasi di lapangan inilah yang mengakibatkan perlu dilakukannya sebuah pemeriksaan. Pemeriksaan terhadap Wajib Pajak dilakukan dengan tujuan untuk mendapatkan informasi apakah Wajib Pajak telah menjalankan kewajiban perpajakannya sesuai ketentuan perpajakan yang telah berlaku atau belum. Petugas Pemeriksa Pajak akan memeriksa pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak untuk kemudian disandingkan dengan peraturan yang berlaku. Proses pemeriksaan pajak yang dilakukan oleh petugas pemeriksa pajak tidak memiliki perbedaan yang signifikan dengan pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor laporan keuangan. Perbedaan yang tampak jelas adalah bahwa dalam proses pemeriksaan pajak terdapat batas waktu yang harus dipenuhi oleh petugas ketika melakukan pemeriksaan. Dengan menggunakan *epoche*, pernyataan Andi menggambarkan bahwa

proses pemeriksaan pajak bukanlah proses yang sulit karena yang bersangkutan sudah pernah melakukan pemeriksaan laporan keuangan. Hal ini menunjukkan bahwa pengalaman menjadi sebuah senjata yang bisa digunakan oleh petugas pemeriksa pajak dalam memeriksa Wajib Pajak.

Terlewatnya batas waktu yang harus dipenuhi dalam proses pemeriksaan dapat mengakibatkan hasil pemeriksaan menjadi tidak berkualitas. Hal ini selaras dengan pernyataan Andi yang menyatakan bahwa pemeriksaan pajak memiliki jangka waktu yang harus benar-benar diperhatikan (*noema*). Kebenaran pemeriksaan pajak secara formal menjadi sebuah hal yang sangat penting dalam menghasilkan sebuah ketetapan pajak. Adanya kesalahan formal yang dilakukan oleh petugas pemeriksa pajak dapat mengakibatkan ketetapan pajak yang diterbitkan dapat batal demi hukum dan Wajib Pajak tidak memiliki kewajiban untuk menyelesaikan kewajiban perpajakannya.

Andi juga menegaskan bahwa terkait dengan kebijakan pemeriksaan yang baru dan tercantum dalam SE 15/2018 terdapat risiko yang harus dimitigasi dalam hal Wajib Pajak tidak terima atas dilakukannya pemeriksaan pajak oleh petugas pemeriksa pajak. Pernyataan Andi sebagaimana disampaikan sebagai berikut.

“Tantangan dalam pemeriksaan pajak adalah terkait jangka waktu berkas-berkas yang ada di dalam proses pemeriksaan itu. Hal ini sangat berisiko kalau WP-nya tidak terima. Terkait SE 15, kita dikasih wewenang lebih untuk memeriksa tapi kalau kita tidak ada kemampuan di sana (pemeriksaan) ya kita tidak bisa melakukan itu. Sebelum orang memeriksa itu, yang perlu dipersiapkan salah satunya adalah SDM pemeriksa. Lha kita apa siap SDM pemeriksanya. Coba tanya AR siapa yang sudah diklat fungsional. Ga siap kita (Andi).”

Dalam pernyataan sebagaimana tersebut di atas, terdapat sebuah *noema* bahwa kemampuan melakukan pemeriksaan menjadi sesuatu hal yang sangat penting dimiliki oleh para petugas pemeriksa pajak. Pernyataan Andi ini juga menjadi sebuah penegasan dalam pembahasan sebelumnya

di mana kemampuan menjadi hal yang penting bagi petugas pemeriksa pajak. Namun, pengalaman melakukan pemeriksaan dapat menjadi alat pengganti bagi petugas pemeriksa pajak dalam melakukan pemeriksaan pajak. Kemudian, *noesis* yang terkandung dalam pernyataan Andi di atas adalah bahwa unsur yang perlu dipersiapkan sebelum melakukan pemeriksaan adalah adanya sumber daya manusianya (SDM Pemeriksa). Hal tersebut diragukan oleh Andi karena sebagian besar petugas pemeriksa pajak belum pernah mengikuti pendidikan dan pelatihan terkait pemeriksaan pajak. Pengalaman adalah guru yang terbaik. Jargon tersebut diangkat oleh Andi sebagai sebuah *noema* yang menunjukkan bahwa kemampuan memeriksa sangatlah diperlukan. Namun, pengalaman melakukan pemeriksaan dapat menjadi sebuah senjata yang efektif ketika petugas pemeriksa pajak tidak memiliki kemampuan melakukan pemeriksaan.

Sebagaimana telah dijelaskan pada bagian sebelumnya bahwa kemampuan melakukan pemeriksaan ditunjang dengan pengalaman yang mumpuni dapat menghasilkan sebuah hasil pemeriksaan pajak yang tidak hanya benar secara material, tetapi juga hasil yang kuat secara formal. Kemampuan melakukan pemeriksaan pajak dapat diberikan kepada para petugas pemeriksa pajak dengan mengadakan pendidikan dan pelatihan terkait pemeriksaan. Hasil pendidikan dan pelatihan yang diikuti oleh para petugas pemeriksa pajak adalah berupa sertifikat keahlian yang menyatakan bahwa petugas tersebut telah memiliki kemampuan dalam melakukan pemeriksaan pajak. Kompetensi di bidang pemeriksaan menjadi sesuatu yang mutlak harus dimiliki oleh pemeriksa pajak. Tidak adanya kompetensi yang memadai mengakibatkan proses pemeriksaan yang dilakukan akan menemukan kendala yang dapat menghambat proses penyelesaian pemeriksaan pajak itu sendiri dan dapat mengurangi kualitas dari hasil pemeriksaan pajak. Budi memberikan sebuah pernyataan mengenai hal ini sebagai berikut:

“Pemeriksaan ini membutuhkan standar minimal. Ada standar-standar yang harus dipenuhi oleh individu pemeriksanya. Pemeriksaan itu hasilnya *kan* memberikan kepastian hukum. Ketika

ada hukum kepada WP harus benar-benar hati-hati. Pemeriksaan ini ada dua sisi, dari sisi individu dan dari sisi prosedur atau aturan. Dari segi individu, dia harus kompeten orangnya. Secara normatifnya sudah pernah mengikuti pelatihan, tapi walaupun yang bersangkutan tidak pernah mengikuti pelatihan paling tidak dia memiliki *background* pendidikan yang sesuai. Lebih baik lagi jika latar belakang ini diperkuat dengan adanya sertifikat pelatihan pemeriksaan (Budi).”

Pernyataan yang disampaikan oleh Budi tersebut mengandung sebuah *noema* bahwa pemeriksaan pajak membutuhkan standar minimal. Dimana hal tersebut dapat dilihat dari dua sisi yaitu sisi individu dan sisi prosedur atau aturan. Kemudian, Budi menyampaikan sebuah *noema* lain bahwa dari segi individu, seorang petugas pemeriksa pajak harus memiliki kompetensi di bidang pemeriksaan. Kompetensi ini dibuktikan dengan sudah pernah mengikuti pendidikan dan pelatihan pemeriksaan pajak (*noesis*). Namun, tanpa adanya pelatihan pemeriksaan pajak sekalipun tidak menjadi masalah sepanjang petugas pemeriksa pajak mempunyai latar belakang pendidikan yang sesuai.

Budi juga menyatakan bahwa kombinasi antara latar belakang pendidikan yang selaras dan adanya sertifikat pendidikan serta pelatihan yang dimiliki oleh P3 dapat memperkuat kemampuan P3 ketika melakukan pemeriksaan pajak terhadap Wajib Pajak (*noesis*). Seorang akuntan yang akan melakukan audit terhadap laporan keuangan harus dibekali dengan pendidikan dan pelatihan terkait audit laporan keuangan tersebut. Begitu pula dengan pemeriksaan pajak, seorang P3 yang akan melakukan pemeriksaan pajak sudah seharusnya memiliki pengetahuan mengenai proses pemeriksaan pajak (dapat dibuktikan dengan adanya sertifikat pendidikan dan pelatihan terkait pemeriksaan pajak) agar proses pemeriksaan pajak sesuai dengan prosedurnya. Pemeriksaan pajak yang tidak sesuai dengan prosedur yang berlaku dapat menghasilkan sebuah ketetapan pajak yang lemah secara formal dan dapat menurunkan harga diri petugas pemeriksa pajak itu sendiri di ha-

dapan Wajib Pajak. Pentingnya pemeriksaan pajak sesuai dengan prosedur yang berlaku dijelaskan oleh Budi sebagai berikut:

“Kemudian dari sisi prosedur atau aturan, kalau profesional artinya ya harus diikuti semua tahapan pemeriksaan mulai dari awal terbitnya usulan pemeriksaan sampai dengan keluarnya SKP kita harus ikuti panduan yang ada. Awal pertama kali pemeriksaan data konkret, kita pelajari aturannya untuk memahami tahapannya dan tanya ke fungsional seperti apa prosedurnya. Proses belajar untuk pemeriksaan data konkret tidak terlalu lama, karena tidak terlalu rumit prosesnya (Budi).”

Budi menyatakan bahwa pemeriksaan pajak yang sesuai dengan prosedur dan aturan yang berlaku dimulai dari awal diajukannya usulan pemeriksaan sampai dengan terbitnya ketetapan pajak terutang adalah pemeriksaan pajak yang profesional (*noema*). Hal ini dikarenakan pemeriksaan pajak yang sesuai dengan tata cara yang berlaku dapat menghasilkan sebuah ketetapan pajak yang kuat dari sisi materiil dan sisi formalnya. Adapun yang biasa dilakukan oleh para petugas pemeriksa pajak untuk memastikan bahwa pemeriksaan pajak sesuai dengan prosedur yang berlaku adalah dengan menanyakan ke rekan fungsional pemeriksa pajak mengenai tata cara pemeriksaan pajak (*noesis*). Proses pembelajaran ini perlu dilakukan oleh petugas pemeriksa pajak sebelum pemeriksaan dilakukan.

Sertifikat di bidang pemeriksaan pajak menunjukkan bahwa seorang petugas memiliki kemampuan dalam melakukan pemeriksaan pajak. Adanya sertifikat tersebut menunjukkan bahwa pemeriksaan pajak dilakukan oleh pihak yang memiliki kompetensi. Pentingnya kompetensi ini disampaikan oleh Andi yang memiliki latar belakang pendidikan Sarjana Komputer. Andi menyampaikan pernyataan sebagai berikut.

“Pangkatan AR menjadi Petugas Pemeriksa Pajak adalah hal yang menarik sepanjang proses pemeriksaan pajak yang dijalani adalah pemeriksaan khusus terkait data konkret. Namun, perubahan kebijakan semakin mem-

perbesar kewenangan AR dalam melakukan pemeriksaan. Kalau pemeriksaan pajak yang dilakukan hanya pemeriksaan terkait data konkret, hal tersebut tidak masalah. Tapi, kalau pemeriksaan yang dilakukan adalah pemeriksaan satu atau beberapa jenis pajak, ini patut dipermasalahkan. Karena banyak AR yang tidak mempunyai kompetensi dasar untuk melakukan pemeriksaan. Kompetensi pemeriksaan sangat diperlukan sebagai mitigasi risiko terjadinya permasalahan dalam proses pemeriksaan itu sendiri (Andi).”

Pernyataan Andi tersebut mengandung sebuah *noema* bahwa jika Petugas Pemeriksa Pajak tidak memiliki kompetensi di bidang pemeriksaan dapat mengakibatkan proses pemeriksaan berjalan tidak sebagaimana mestinya. Sebagai akibatnya, ketetapan pajak yang dihasilkan oleh Petugas Pemeriksa Pajak adalah ketetapan yang lemah dari sisi formal ataupun materiil. Kompetensi pemeriksaan sangat diperlukan sebagai mitigasi risiko terjadinya permasalahan dalam pemeriksaan itu sendiri (*noesis*). Kompetensi menjadi sebuah nilai utama bagi petugas pemeriksa pajak dalam melakukan pemeriksaan pajak untuk menghasilkan sebuah ketetapan pajak yang berkualitas. Tidak adanya kompetensi di bidang pemeriksaan yang dimiliki oleh Petugas Pemeriksa Pajak dapat mengakibatkan proses pemeriksaan berjalan tidak sebagaimana mestinya. Sebagai akibatnya, ketetapan pajak yang dihasilkan oleh Petugas Pemeriksa Pajak adalah ketetapan yang lemah dari sisi formal ataupun materiil.

Sertifikasi adalah sebuah proses yang perlu dijalani oleh setiap pihak yang ingin memiliki keahlian di bidang tertentu. Hal ini dikarenakan dengan adanya sertifikat keahlian menunjukkan bahwa pemilik sertifikat tersebut memiliki keahlian tertentu. Petugas pemeriksa pajak yang ahli dalam melakukan pemeriksaan pajak dapat ditunjukkan salah satunya dengan adanya sertifikat di bidang pemeriksaan pajak yang dimiliki oleh petugas tersebut. Penjelasan yang diberikan oleh Budi menunjukkan bahwa petugas pemeriksa pajak harus memiliki sertifikasi keahlian di bidang pemeriksaan. Sertifikasi tersebut menunjukkan kepada Wajib Pajak bahwa

pemeriksaan yang dilakukan adalah pemeriksaan yang sesuai dengan tata cara serta aturan yang berlaku.

P3 merupakan pegawai di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang telah memenuhi syarat tertentu. Salah satu syarat yang harus dipenuhi adalah pegawai tersebut diangkat sebagai *Account Representative* (AR) dalam hal latar belakang pendidikan pegawai tersebut adalah SMA atau sederajat. Persyaratan tersebut menunjukkan bahwa setiap AR yang ada di lingkungan DJP dapat diangkat menjadi Petugas Pemeriksa Pajak. Namun, dalam kenyataannya, seluruh AR yang ada di Indonesia memang diangkat menjadi Petugas Pemeriksa Pajak oleh Kepala KPP-nya masing-masing.

Pengangkatan AR menjadi Petugas Pemeriksa Pajak menghasilkan berbagai pandangan yang beragam di lingkungan AR itu sendiri. Perlu diketahui Peneliti juga merupakan seorang AR yang bertugas di salah satu KPP yang ada di Surabaya selama kurang lebih 2 tahun. Terkait pengangkatan AR menjadi Petugas Pemeriksa Pajak, Peneliti berpendapat bahwa hal tersebut adalah sesuatu yang mengejutkan karena tidak adanya latar belakang pemeriksaan yang dapat mengakibatkan proses pemeriksaan pajak dapat berjalan tidak sebagaimana mestinya. Hal ini dikarenakan tidak semua AR memiliki kemampuan untuk melakukan pemeriksaan terlepas pemeriksaan yang dilakukan oleh P3 adalah pemeriksaan yang “sederhana”. Kemampuan untuk melakukan pemeriksaan dapat diperoleh melalui beberapa cara antara lain melakukan diskusi dengan pihak-pihak yang pernah melakukan pemeriksaan pajak maupun mempelajari aturan yang berlaku secara mandiri. Budi menyampaikan penjelasannya sebagai berikut.

“Petugas pemeriksa pajak diangkat hanya berdasarkan penunjukkan dari Kepala Kantor mas. Tidak ada proses sertifikasi atau pelatihan terlebih dahulu sebelum diangkat menjadi petugas pemeriksa pajak. Karena kondisinya seperti itu, ya kita harus belajar dulu mas sebelum memeriksa Wajib Pajak. Karena kalau sampai kita salah prosedur pemeriksaan, maka ketetapan yang kita terbitkan bisa batal secara hukum dan itu hal yang sangat tidak bagus untuk DJP ini mas. Karena ada

tugas itu, kita harus cari tahu prosedurnya bagaimana. Konsultasi juga dengan pihak-pihak senior yang sudah pernah melakukan. Secara diklat, tidak pernah. AR baru tidak pernah melakukan proses pemeriksaan, karena ada IKU kita kerjakan karena itu akan mempengaruhi nilai kita nantinya. Untuk mencapai IKU itu, kita harus belajar lagi walaupun secara kewenangan itu bahasan lain ya (Budi).”

Pernyataan yang disampaikan oleh Budi tersebut mengandung sebuah noema bahwa tidak ada proses sertifikasi atau pelatihan terlebih dahulu untuk seorang petugas yang akan diangkat menjadi petugas pemeriksa pajak. Pernyataan ini menunjukkan bahwa seseorang yang diangkat menjadi petugas pemeriksa pajak adalah seseorang yang belum (atau bisa dikatakan tidak) memiliki kemampuan dalam melakukan pemeriksaan pajak. Kondisi yang demikian memaksa para petugas pemeriksa pajak untuk mempelajari secara mandiri prosedur pemeriksaan pajak yang sesuai dengan ketentuan yang berlaku (*noesis*). Artinya, para petugas pemeriksa pajak akan berusaha untuk memahami prosedur pemeriksaan secara otodidak sehingga hasil pemeriksaan pajak adalah sebuah ketetapan pajak yang benar secara material dan kuat secara formal. Selain itu, Budi menyatakan bahwa konsultasi dengan rekan-rekan sejawat yang senior dapat membantu petugas pemeriksa pajak memperoleh pemahaman lebih mendalam mengenai tata cara pemeriksaan pajak (*noesis*). Diskusi dan belajar mandiri menjadi dua hal yang menguatkan petugas pemeriksa pajak dalam melakukan pemeriksaan karena petugas tersebut mendapatkan pemahaman mengenai tata cara pemeriksaan pajak yang memadai sehingga ketetapan pajak yang dihasilkan adalah ketetapan pajak yang berkualitas.

Pejabat FPP adalah pemeriksa pajak di lingkungan DJP yang memiliki kompetensi di bidang pemeriksaan sehingga merekalah yang seharusnya melakukan pemeriksaan. Kompetensi pejabat fungsional pemeriksa pajak selalu ditingkatkan setiap tahunnya. Hal tersebut disesuaikan dengan perkembangan permasalahan pemeriksaan pajak yang terjadi di lapangan. Adapun kompetensi petugas pemeriksa pajak tidak dilakukan

pengembangan karena alasan pemeriksaan yang dilakukan oleh P3 adalah pemeriksaan yang sifatnya “sederhana”. Pemeriksaan pajak merupakan suatu proses yang dilakukan untuk menguji kepatuhan pelaksanaan kewajiban perpajakan oleh Wajib Pajak yang membutuhkan keahlian. Adi memberikan pernyataannya mengenai hal ini sebagai berikut.

“Pemeriksaan pajak seharusnya hanya dilakukan oleh pejabat fungsional pemeriksa pajak. Hal ini dikarenakan merekalah yang telah mengikuti pelatihan di bidang pemeriksaan dan dinyatakan secara formal bahwa mereka memiliki keahlian di bidang pemeriksaan. AR yang diangkat sebagai petugas pemeriksa pajak bukanlah pihak yang memiliki keahlian di bidang pemeriksaan karena tidak semua (bahkan mungkin tidak ada) AR yang telah mengikuti pelatihan di bidang pemeriksaan. Sehingga, jika ada keberatan atau gugatan dari Wajib Pajak terkait ketetapan pajak yang diterbitkan maka posisi AR sangatlah lemah karena AR tidak memiliki sertifikasi yang menunjukkan adanya keahlian di bidang pemeriksaan (Adi).”

Pernyataan Andi tersebut mengandung sebuah *noema* yaitu pemeriksaan pajak seharusnya hanya dilakukan oleh pejabat fungsional pemeriksa pajak. Hal ini dikarenakan para pejabat tersebut telah mengikuti pelatihan di bidang pemeriksaan dan dinyatakan secara formal memiliki keahlian di bidang pemeriksaan (*noesis*). Dari pernyataan Andi, melalui proses *epoche* dapat diketahui bahwa petugas pemeriksa pajak bukan merupakan pihak yang memiliki keahlian dalam bidang pemeriksaan karena sebagian besar AR belum mengikuti pelatihan di bidang pemeriksaan. Pernyataan Andi tersebut juga menunjukkan bahwa pelatihan di bidang pemeriksaan adalah kegiatan yang seharusnya diikuti oleh P3 sebelum pemeriksaan pajak dilakukan. Dari kegiatan tersebut para petugas pemeriksa pajak dapat memperoleh pengetahuan mengenai tata cara melakukan pemeriksaan pajak sehingga proses pemeriksaan dapat dilakukan sesuai dengan tata cara yang berlaku.

Para informan merupakan pegawai aktif yang bertugas di DJP dalam rentang waktu lebih dari 1 tahun. Artinya, para informan sudah cukup lama bertugas sebagai petugas pemeriksa pajak. Hasil penelitian menunjukkan bahwa seluruh informan memiliki kesamaan yang menjadi prinsip dalam melakukan pekerjaan. Para informan menyatakan bahwa setiap ada aturan yang diterbitkan oleh pimpinan (terlepas dari banyaknya hambatan dan kesulitan dalam menerapkan peraturan tersebut) pasti akan selalu dilaksanakan dengan sebaik-baiknya. Hal tersebut juga menegaskan bahwa instruksi pimpinan untuk menyelesaikan sebuah tugas yang diberikan adalah mandat yang harus dilaksanakan dengan sepenuh hati oleh para informan. Termasuk di dalamnya pemberian kewenangan tambahan kepada *Account Representative* untuk melakukan pemeriksaan pajak.

Sebagaimana telah dibahas pada bagian sebelumnya bahwa sebagian besar (kalau tidak bisa dibilang seluruhnya) *Account Representative* yang diangkat menjadi petugas pemeriksa pajak belum pernah mengikuti pendidikan serta pelatihan di bidang pemeriksaan pajak. Namun, para informan menyatakan bahwa hal tersebut tidak menjadi masalah karena tugas tersebut merupakan instruksi pimpinan yang harus dilaksanakan. Hal ini dijelaskan oleh Adi dalam pernyataan sebagai berikut.

“Setiap kantor pusat bikin aturan apa pun, apa pun alasannya, dan apa pun argumennya pada saat itu, kami pasti akan melaksanakan aturan itu. Selama 14 tahun saya bekerja, seperti apa pun aturannya, aturan tersebut tetap dilaksanakan. Adapun kesulitan yang mungkin dihadapi dalam pelaksanaan aturan tersebut, dikembalikan lagi kepada masing-masing pegawai bagaimana caranya untuk menemukan solusinya (Adi).”

Pernyataan Adi tersebut mengandung sebuah *noema* yang menyatakan bahwa aturan apa pun yang diterbitkan oleh kantor pusat, para pegawai DJP pasti akan melaksanakannya tersebut dengan sebaik-baiknya. Apabila dalam melaksanakan aturan tersebut ternyata mengalami sebuah ham-

batan atau kesulitan, setiap pegawai harus mampu mencari cara untuk menemukan solusi yang dapat mengatasi hambatan tersebut. Pernyataan ini mengandung sebuah *no-esis* yang menunjukkan upaya pegawai DJP untuk mencari solusi demi terlaksananya aturan yang sudah diterbitkan karena aturan yang diterbitkan bagaikan mandat dari pimpinan kepada anak buahnya untuk dilaksanakan dengan sebaik-baiknya. Institusi dan lokasi di mana regulasi diterapkan berpengaruh terhadap proses pengaturan ataupun legitimasi aturan dan praktik yang dihasilkan. Perubahan dalam proses pengaturan mempengaruhi peluang untuk kontrol demokratis dan legitimasi. Posisi umum dalam literatur akuntansi adalah untuk memeriksa kedua proses profesionalisasi dan peraturan akuntansi dan audit di dalam dan sekitar asosiasi profesional dan organisasi terkait, seperti badan pengaturan standar. Horton & Wanderley (2018) dan Malmrose (2015) berpendapat bahwa adanya firma profesional semakin penting dalam proses profesionalisasi dan pengaturan di mana pemeriksaan atas layanan profesional firma multi-nasional (saat ini dikenal sebagai Big 4) dapat meningkatkan pemahaman profesionalisasi dan peraturan profesional.

Informan-informan lainnya juga memberikan pernyataan yang selaras dengan apa yang disampaikan oleh Andi di mana instruksi pimpinan (tersurat dalam aturan yang diterbitkan) adalah tugas yang harus dilaksanakan. Penjelasan terkait hal tersebut dapat dilihat dari beberapa pernyataan di bawah ini.

“Saya yakin mereka yang membuat aturan ini sudah memikirkan segala risiko yang mungkin terjadi pada saat proses pemeriksaan. Terkait SE 15 ini, risiko atas ketidakterjaksannya lebih besar daripada pemeriksaan itu berkualitas atau tidak. Jadi, yang penting dikerjakan terlebih dahulu dibandingkan kualitas hasilnya. Kalau sudah diberi tugas, mau tidak mau dijalankan. Tapi tips dari saya, pasti saya akan kembali ke data konkret. Itu hal yang paling mudah, hal yang paling minim risiko ketimbang saya harus melakukan analisis tanpa memiliki ilmu yang jelas mengenai dasar pemeriksaan, lalu mema-

suki proses yang *rigid* belum yang material. Itu menakutkan.” (Andi)

“Terkait pelaksanaan aturan SE 15, karena sudah diterbitkan kita sebagai petugas di lapangan ya pasti akan melaksanakan SE tersebut.” (Budi)

Pernyataan-pernyataan yang disampaikan para informan tersebut menunjukkan bahwa masalah yang dihadapi dalam pelaksanaan aturan (instruksi) yang diterbitkan oleh pimpinan adalah hal yang harus dicari solusinya sehingga tugas yang diperintahkan dapat diselesaikan dengan baik. Pengangkatan *Account Representative* menjadi petugas pemeriksa pajak yang tidak dibarengi dengan adanya pemberian pendidikan dan pelatihan di bidang pemeriksaan pajak menimbulkan sebuah masalah bagi para petugas tersebut. Namun, mengingat hal tersebut sudah menjadi kebijakan pimpinan, instruksi tersebut akan dilaksanakan dengan sebaik-baiknya oleh para petugas tersebut.

Dalam melaksanakan tugasnya sebagai petugas pemeriksa pajak, para informan akan menghadapi risiko yang mungkin muncul di hadapannya. Salah satu risiko yang biasa terjadi adalah adanya keberatan dari Wajib Pajak terhadap ketetapan pajak terutang yang diterbitkan berdasarkan hasil pemeriksaan oleh P3. Hal ini menjadi perhatian utama bagi petugas pemeriksa pajak tersebut karena risiko tersebut dapat mempengaruhi kinerja petugas pemeriksa pajak itu sendiri. Adanya permohonan keberatan yang disampaikan oleh Wajib Pajak dapat mempengaruhi kondisi psikologis petugas pemeriksa pajak yang kemudian mempengaruhi kinerja petugas pemeriksa pajak itu sendiri.

Petugas pemeriksa pajak yang ada di DJP adalah petugas yang belum dibekali keahlian dalam melakukan pemeriksaan pajak sehingga tingkat risiko atas adanya keberatan dari Wajib Pajak atas ketetapan pajak terutang yang diterbitkan semakin besar. Namun, para petugas pemeriksa pajak akan berusaha untuk tetap melakukan pemeriksaan pajak dengan risiko yang paling minim. Hal ini dapat dilihat pada pernyataan dari Andi sebagai berikut.

“Tiap orang memiliki manajemen risikonya masing-masing. Ter-

masuk di antaranya manajemen rencana kasus. Kaya pemeriksaan berdasarkan SE 15 saya tidak ada, karena itu termasuk salah satu cara saya mengatur risiko pemeriksaan itu sendiri. Karena tidak menguasai, untuk pengusulan saya hanya satu dan tidak disetujui. Setiap AR pasti akan mempertimbangkan kemampuannya masing-masing. Tidak mungkin langsung mengusulkan pemeriksaan tanpa melihat seberapa besar kemampuannya sendiri. Dia pasti mikir Indikator Kinerja Utama (IKU) saya sekian, kemudian ada tuntutan dari atasan atau atasannya atasan. Kita pasti berusaha mengatur cela agar tidak dimarahi atasan dan kerjaan kita bisa seprofesional mungkin (Andi).”

Pernyataan di atas mengandung sebuah *noema* bahwa setiap petugas pemeriksa pajak memiliki cara untuk mengatur risiko yang dihadapinya dalam proses pemeriksaan pajak. Salah satu pertimbangan yang dijadikan dasar untuk mengatur risiko pemeriksaan adalah karena petugas pemeriksa pajak tidak menguasai teknis pemeriksaan pajak tersebut (*noesis*). Pernyataan ini menunjukkan bahwa setiap petugas pemeriksa pajak akan melakukan pemeriksaan pajak sesuai dengan kemampuannya masing-masing. Perbedaan kemampuan dari masing-masing petugas pemeriksa pajak tentunya akan berpengaruh terhadap hasil pemeriksaan. P3 yang tidak memiliki kemampuan yang mumpuni akan melakukan pemeriksaan yang sederhana dengan melakukan pemilihan Wajib Pajak mana saja yang sekiranya tidak akan bermasalah jika diperiksa.

Pemeriksaan pajak menjadi salah satu pekerjaan yang harus diselesaikan oleh para petugas pemeriksa pajak. Pekerjaan yang dilakukan tersebut akan dijadikan sebagai salah satu parameter dalam menilai kinerja petugas pemeriksa pajak tersebut. Adanya indikator kinerja utama (IKU) berupa target jumlah pemeriksaan yang harus dilakukan oleh petugas pemeriksa pajak akan sangat berpengaruh terhadap keputusan P3 untuk melakukan pemeriksaan pajak. Pernyataan Andi di atas menunjukkan bahwa setiap

petugas pemeriksa pajak akan berusaha untuk memenuhi IKU yang sudah ditetapkan (*noesis*). Hal ini mengakibatkan para petugas pemeriksa pajak akan berusaha semaksimal mungkin untuk dapat memenuhi target tersebut di tengah keterbatasan dan hambatan yang menghadang. Budi juga menyatakan hal yang serupa yaitu sebagai berikut.

“AR baru tidak pernah melakukan proses pemeriksaan, karena ada IKU kita kerjakan karena itu akan mempengaruhi nilai kita nantinya. Untuk mencapai IKU itu, kita harus belajar lagi walaupun secara kewenangan itu bahasan lainnya (Budi).”

IKU menjadi pemicu utama dilakukannya sebuah pemeriksaan pajak oleh petugas pemeriksa pajak (*noema*). Petugas pemeriksa pajak akan berusaha semaksimal mungkin agar IKU tercapai karena hal tersebut sangat berpengaruh terhadap nilai kinerja setiap petugas pemeriksa pajak (*noesis*). Hambatan dan permasalahan yang ditemui dalam pelaksanaan tugas tersebut harus dicari solusinya agar seluruh permasalahan tersebut dapat diselesaikan dan tugas melakukan pemeriksaan pajak dapat dilakukan dengan baik. Para informan menyatakan bahwa pencarian solusi atas masalah yang timbul dalam proses pemeriksaan harus dilakukan oleh para informan itu sendiri dengan melibatkan atasan informan tersebut. Hal ini menunjukkan bahwa penyelesaian permasalahan dan hambatan yang ada di dalam proses pemeriksaan pajak dilakukan secara mandiri oleh para informan dengan jalan yang paling baik melalui sebuah proses pertimbangan yang didukung oleh atasan para informan dimaksud.

P3 membutuhkan kemampuan yang mumpuni ketika melakukan pemeriksaan pajak terhadap Wajib Pajak. Kemampuan yang mumpuni tersebut menjadi latar belakang utama yang harus dimiliki oleh setiap P3. Dalam melakukan pemeriksaan pajak, P3 memiliki kewenangan penuh untuk menentukan pajak terutang yang wajib dibayar oleh Wajib Pajak. Pelaksanaan kewenangan tersebut harus dilakukan oleh P3 yang telah mengikuti pelatihan di bidang pemeriksaan sehingga petugas tersebut memiliki kompetensi yang mumpuni. Hal tersebut dibuktikan dengan adanya sertifikat keahlian di

bidang pemeriksaan yang dimiliki oleh setiap petugas pemeriksa pajak setelah mengikuti pelatihan di bidang pemeriksaan pajak.

Profesionalisme dalam pemeriksaan pajak ditunjukkan dengan proses pemeriksaan sesuai dengan tahapan yang telah diatur dalam aturan perundang-undangan yang ada. Petugas pemeriksa pajak harus mempelajari terlebih dahulu aturan-aturan pemeriksaan agar proses pemeriksaan berjalan sebagaimana mestinya. Risiko yang muncul dalam proses pemeriksaan pajak harus mampu diminimalisasi oleh petugas pemeriksa pajak dengan melakukan manajemen rencana kasus. Petugas pemeriksa pajak harus memiliki pertimbangan yang kuat dalam menentukan Wajib Pajak mana saja yang perlu diperiksa. Pemeriksaan pajak merupakan sebuah tugas yang harus dijalankan oleh P3 yang tercantum dalam sebuah aturan. Aturan tersebut harus dilaksanakan oleh petugas pemeriksa pajak dengan sebaik-baiknya karena aturan yang diberikan adalah instruksi pimpinan yang wajib untuk dijalankan. Kelemahan-kelemahan yang dimiliki oleh aturan pemeriksaan pajak harus dikesampingkan karena petugas pemeriksa pajak harus mengerjakan dulu instruksi pimpinan yang telah tercantum dalam aturan yang dibuat.

Tahap akhir analisis penelitian fenomenologi adalah tahapan mencari esensi objek penelitian berdasarkan *noema*, *noesis*, tema, serta korelasi di antara masing-masing unsur fenomena tersebut (*eidetic reduction*). Makna profesionalisme tidak hanya berkaitan dengan adanya kompetensi yang harus dipenuhi oleh seorang pekerja dalam menyelesaikan pekerjaannya. Hasil penelitian terhadap para petugas pemeriksa pajak menunjukkan bahwa makna profesionalisme mengalami perkembangan seiring dengan adanya hambatan dan kesulitan dalam menyelesaikan pemeriksaan terhadap Wajib Pajak. Esensi pertama yang diketahui dari penelitian ini adalah petugas pemeriksa pajak harus mengadakan kemampuan dalam melakukan pemeriksaan pajak. Sebagian besar petugas pemeriksa pajak adalah petugas yang belum memiliki kemampuan dalam melakukan pemeriksaan pajak sehingga mereka harus memiliki kemampuan terlebih dahulu sebelum melakukan pemeriksaan pajak. Tujuan dari adanya kemampuan pemeriksaan pajak adalah agar proses pemer-

iksaan berjalan sesuai dengan tata cara yang berlaku serta menghasilkan ketetapan pajak yang berkualitas.

Esensi yang kedua adalah bahwa pengalaman yang dimiliki menjadi senjata pengganti yang efektif. Petugas pemeriksa pajak yang memiliki kemampuan dalam melakukan pemeriksaan pajak adalah petugas yang ideal. Namun, para informan menyatakan bahwa pengalaman melakukan audit juga dapat menjadi senjata pengganti yang efektif dalam melakukan pemeriksaan pajak. Pada prinsipnya proses pemeriksaan pajak dan pemeriksaan laporan keuangan tidak memiliki perbedaan yang begitu mencolok. Petugas pemeriksa pajak yang sudah memiliki pengalaman memeriksa laporan keuangan tidak akan mengalami hambatan yang terlalu berarti ketika melakukan pemeriksaan terhadap Wajib Pajak walaupun penyesuaian pengetahuan tetap perlu dilakukan. Ketiga, esensi yang diketahui dari penelitian ini adalah bahwa sertifikat bukanlah lembaran kertas tanpa makna. Sertifikat di bidang pemeriksaan pajak menunjukkan bahwa pemiliknya memiliki keahlian dalam melakukan pemeriksaan pajak sesuai dengan tata cara yang berlaku. Petugas pemeriksa pajak yang ada di DJP sebagian besar (jika tidak boleh dikatakan seluruhnya) adalah petugas yang belum memiliki sertifikat di bidang pemeriksaan pajak. Para informan menyatakan sertifikasi merupakan hal penting dalam mitigasi risiko yang mungkin terjadi dalam proses pemeriksaan yang dilakukan oleh P3.

Esensi keempat yang dapat dipahami dari penelitian ini adalah bahwa diskusi dengan rekan-rekan sejawat yang lebih senior serta belajar secara mandiri mengenai tata cara pemeriksaan pajak merupakan dua hal yang saling menguatkan kemampuan para petugas pemeriksa pajak. Para petugas pemeriksa pajak menyadari bahwa kemampuan melakukan pemeriksaan pajak adalah hal penting dalam proses pemeriksaan pajak sehingga segala cara perlu dilakukan untuk mendapatkan kemampuan tersebut tanpa menunggu adanya kebijakan dari pimpinan. Diskusi dan belajar mandiri menjadi jalan yang dipilih para P3 dengan tujuan untuk memperoleh pemahaman yang mendalam mengenai prosedur pemeriksaan pajak. Sebagai imbasnya, hasil pemeriksaan yang dilakukan berupa ketetapan pajak yang terutang merupakan hasil yang

berkualitas dari segi formal dan segi material. Yang kelima, esensi yang bisa ditangkap dalam penelitian adalah bahwa para petugas pemeriksa pajak memiliki dua prinsip utama yaitu aturan dibuat untuk dilaksanakan dan tugas diberikan untuk diselesaikan. Prinsip utama ini menjadi dasar bagi para P3 dalam melakukan pemeriksaan pajak sesuai dengan tata cara yang berlaku. Hasil penelitian menunjukkan bahwa apa pun aturan yang dibuat serta apa pun tugas yang diperintahkan, para petugas pemeriksa pajak akan berusaha semaksimal mungkin untuk menyelesaikan tugas tersebut di tengah keterbatasan yang ada.

Esensi terakhir dalam penelitian ini adalah bahwa setiap petugas pemeriksa pajak memiliki manajemen risiko atas pekerjaannya masing-masing. Kemampuan dan latar belakang yang berbeda para petugas pemeriksa pajak akan berimbas pada bagaimana masing-masing dari mereka menyelesaikan pemeriksaan pajak. Petugas pemeriksa pajak yang tidak memiliki latar belakang yang sesuai akan berusaha untuk melakukan pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang minim risikonya. Adapun petugas pemeriksa pajak yang memiliki kemampuan lebih, akan mencoba menggunakan kemampuannya untuk melakukan pemeriksaan yang sifatnya lebih rumit daripada yang biasa dilakukan oleh petugas pemeriksa pajak pada umumnya.

Profesionalisme mengandung pengertian bahwa dalam menjalankan pekerjaan, pimpinan beserta seluruh elemen di lingkungan Kementerian Keuangan melakukan secara sempurna serta tepat sasaran berdasarkan pada kompetensi terbaik, bertanggung jawab, serta memiliki komitmen yang tinggi. Hal ini sebagaimana dicantumkan dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 312/KMK.01/2011 tentang Nilai-Nilai Kementerian Keuangan (KMK 312/2011). Profesionalisme itu sendiri memiliki dua perilaku utama yang wajib dijalani antara lain memiliki kompetensi dan wawasan yang mumpuni serta bekerja menggunakan hati. Hasil penelitian menunjukkan bahwa para petugas pemeriksa pajak belum memiliki kemampuan dalam melakukan pemeriksaan pajak sehingga kemampuan tersebut harus diadakan terlebih dahulu sebelum pemeriksaan pajak dilakukan. Hal ini perlu dilakukan agar perilaku utama dari nilai profesionalisme dapat diimplementasikan dalam proses pemeriksaan pajak. Petugas pemeriksa pajak berusaha untuk memiliki kemampuan

dalam pemeriksaan pajak bukan melalui sebuah pendidikan dan pelatihan melainkan menggunakan cara lain yang bisa dilakukan. Kemampuan melakukan pemeriksaan pajak menjadi hal yang sangat diperhatikan agar tujuan pemeriksaan pajak dalam menghasilkan ketetapan pajak yang berkualitas dapat terwujud.

Freidson (2001) menjelaskan bahwa profesionalisme adalah seperangkat institusi yang memberikan kesempatan kepada para anggota dari sebuah pekerjaan untuk mencari penghasilan sembari mengendalikan kualitas pekerjaan yang mereka lakukan. Nilai profesionalisme yang tercantum dalam KMK 312/2011 adalah alat kendali yang digunakan oleh para pegawai Kementerian Keuangan dalam melaksanakan tugas dan fungsinya. Dengan adanya alat kendali tersebut, hasil pekerjaan yang diberikan oleh para pegawai Kementerian Keuangan dapat menjadi pendukung tercapainya visi dan terlaksananya misi instansi.

Nilai profesionalisme di dalam Kementerian Keuangan dapat dicapai dengan berperilaku sesuai ketentuan yang ada yaitu bekerja dengan hati. Tidak dimilikinya kemampuan di bidang pemeriksaan pajak menjadi sebuah hambatan bagi petugas pemeriksa pajak dalam melakukan pemeriksaan pajak. Namun, pengalaman melakukan pemeriksaan laporan keuangan dapat menjadi senjata pengganti yang efektif ketika pemeriksaan pajak dilakukan. Proses pemeriksaan antara pemeriksaan laporan keuangan dan pemeriksaan pajak yang tidak begitu berbeda menjadi salah satu alasan mengapa petugas pemeriksa pajak (terutama yang memiliki pengalaman memeriksa laporan keuangan) tidak gentar dalam melakukan pemeriksaan terhadap Wajib Pajak. Pengalaman seseorang dapat dijadikan sebagai sebuah alat pengganti yang efektif dalam melakukan pemeriksaan sehingga proses pemeriksaan pajak yang dilakukan menghasilkan sebuah ketetapan pajak yang berkualitas.

Keahlian seseorang dalam melakukan sesuatu biasanya ditunjukkan dalam sebuah lembaran kertas yang menjelaskan bahwa pemilik kertas tersebut adalah seseorang yang memiliki keahlian tertentu. Lembaran kertas ini dinamakan sertifikat. Sesuai dengan nilai profesionalisme dalam Kementerian Keuangan ditegaskan bahwa pegawai yang profesional adalah pegawai yang memiliki keahlian. Petugas pemeriksa

pajak seharusnya memang memiliki sertifikat yang menyatakan bahwa petugas yang bersangkutan telah memiliki keahlian di bidang pemeriksaan pajak. Hal ini dimaksudkan untuk memperkuat ketetapan pajak yang dihasilkan adalah sebuah ketetapan pajak yang memang berasal dari proses pemeriksaan pajak yang profesional bukan hanya berdasarkan naluri petugas pemeriksa pajak semata.

Keahlian menjadi sebuah hal penting yang wajib dimiliki oleh seorang pegawai Kementerian Keuangan ketika melaksanakan tugasnya. Nilai profesionalisme yang ditetapkan dalam Keputusan Menteri Keuangan menunjukkan hal tersebut. Para petugas pemeriksa pajak yang diberi tugas untuk melakukan pemeriksaan pajak merasa tidak memiliki keahlian yang dimaksud dalam Keputusan Menteri Keuangan tersebut sehingga nilai profesionalisme belum bisa dijalankan. Namun, para petugas tersebut berusaha untuk memiliki keahlian tersebut dengan berbagai macam cara. Cara yang umumnya dilakukan petugas pemeriksa pajak tersebut ada dua macam yaitu diskusi dengan rekan-rekan sejawat yang lebih senior dan belajar secara mandiri. Diskusi dengan rekan yang lebih senior dilakukan dengan tujuan untuk memperoleh pengetahuan di bidang pemeriksaan pajak sehingga proses pemeriksaan dapat dilakukan sesuai dengan tata cara yang berlaku. Rekan-rekan yang lebih senior memiliki pengalaman yang lebih banyak karena terlebih dahulu melakukan pemeriksaan pajak sehingga pengalaman yang dialami tersebut dapat menjadi pelajaran bagi petugas pemeriksa pajak yang baru dalam melakukan pemeriksaan pajak.

Selain itu, petugas pemeriksa pajak berusaha memahami tata cara pemeriksaan dengan melakukan belajar secara mandiri atau yang biasa disebut dengan pembelajaran autodidak. Para petugas pemeriksa pajak menggunakan cara yang kedua ini untuk mendapatkan keahlian pemeriksaan pajak sehingga pelaksanaan pemeriksaan pajak sesuai dengan tata cara yang berlaku. Hasil pembelajaran secara mandiri tersebut diharapkan dapat menunjang petugas pemeriksa pajak dalam menghasilkan sebuah ketetapan pajak yang berkualitas baik dari segi formal maupun dari segi materilnya.

Detzen (2018) dan Freidson (2001) menjelaskan bahwa profesionalisme tidak mungkin akan muncul kecuali setiap pekerja mempercayai bahwa tugas-tugas yang

dilakukannya memiliki perbedaan dengan tugas-tugas yang dilakukan oleh pekerja yang tidak menjalankan perangkat tersebut. Para informan memberi penjelasan bahwa pengangkatan *Account Representative* menjadi petugas pemeriksa pajak merupakan pemberian tugas tambahan dari pimpinan yang harus dilaksanakan. Artinya, dengan diangkatnya seorang *Account Representative* menjadi petugas pemeriksa pajak bertambahlah tugas yang harus diemban seorang *Account Representative*. Namun, para informan menyatakan bahwa instruksi pimpinan tetap harus dilaksanakan sebaik mungkin walaupun instruksi tersebut sangat memberatkan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa para informan tetap melaksanakan tugas tambahan yang diberikan oleh pimpinan. Pelaksanaan tugas tersebut tetap dilaksanakan dengan mematuhi ketentuan yang berlaku di bidang pemeriksaan sehingga hasil pemeriksaan adalah ketetapan pajak yang berkualitas.

Seperti yang telah diketahui pada bagian sebelumnya, hampir sebagian besar informan tidak memiliki keahlian di bidang pemeriksaan. Para informan yang bertugas di KPP ini juga tidak ada yang pernah mengikuti pendidikan dan pelatihan terkait pemeriksaan pajak karena memang organisasi tidak menyediakan kegiatan tersebut. Hal ini mengakibatkan para informan berusaha dengan kesadaran sendiri untuk mempelajari bagaimana proses pemeriksaan pajak itu dilakukan. Usaha yang dilakukan oleh para informan untuk mendapatkan pengetahuan di bidang pemeriksaan sebelum terjun melakukan pemeriksaan pajak memiliki tujuan agar ketetapan pajak yang diterbitkan tidak batal secara hukum. Selain itu, para informan mempelajari bagaimana proses pemeriksaan dilakukan adalah untuk membangun rasa kepercayaan diri ketika berhadapan dengan Wajib Pajak dalam proses pemeriksaan.

Peneliti sendiri juga mengalami kondisi yang sama dengan para informan di atas. Pada saat awal ditugaskan untuk melakukan pemeriksaan, peneliti bertanya-tanya mengapa seseorang yang tidak mengetahui proses pemeriksaan secara detail langsung ditugaskan untuk memeriksa Wajib Pajak. Terlebih lagi pada saat itu, setiap *Account Representative* memiliki target yang harus dipenuhi terkait jumlah pemeriksaan yang telah dilakukan. Sebagai efeknya, peneliti berusaha untuk mempelajari bagaimana

proses pemeriksaan pajak dilakukan agar hasil pemeriksaan memadai. Peneliti juga berdiskusi dengan rekan-rekan *Account Representative* senior untuk menanyakan apa saja yang harus dilakukan dalam proses pemeriksaan. Semua itu dilakukan agar pekerjaan yang dilakukan adalah pekerjaan yang memadai dan dapat mendukung tercapainya tujuan kantor.

Setiap petugas pemeriksa pajak harus memiliki kemampuan dan latar belakang di bidang pemeriksaan. Hal ini dikarenakan adanya kewenangan penuh yang diberikan oleh undang-undang bahwa petugas pemeriksa pajak dapat menentukan pajak terutang bagi Wajib Pajak. Kemampuan dan latar belakang pemeriksaan ini dapat dibentuk dengan adanya pelatihan yang diikuti dengan adanya proses sertifikasi dan akhirnya akan terwujud sebuah kompetensi pemeriksaan yang dimiliki oleh setiap petugas pemeriksa pajak. Proses pemeriksaan pajak telah diatur dalam sebuah aturan perundang-undangan di mana pemeriksaan pajak terdiri dari beberapa tahapan. Petugas pemeriksa pajak harus mempelajari aturan-aturan tersebut sehingga risiko pemeriksaan dapat diketahui dan petugas memiliki pertimbangan yang kuat dalam melakukan pemeriksaan pajak. Aturan pemeriksaan pajak harus dilaksanakan dan dikerjakan terlebih dahulu walaupun dalam aturan tersebut terdapat berbagai kelemahan. Hal ini dikarenakan aturan adalah instruksi pimpinan yang wajib dijalankan oleh para bawahannya.

Dari keseluruhan hasil penelitian tampak bahwa para informan (termasuk peneliti di dalamnya) memiliki pemaknaan nilai profesionalisme yang tidak berbeda dengan apa yang sudah tercantum di dalam KMK 312/2011. Evetts (2013), Edgley, Sharma, & Anderson-Gough (2016), dan Mulia (2012) memberikan penjelasan mengenai pentingnya pemahaman profesionalisme sebagai suatu sistem nilai dan ideologi menjadi sebuah wacana penting di dalam organisasi *modern* dan institusi lainnya. Ideologi dari profesionalisme muncul pada sekelompok pekerja dan praktisi mencakup aspek kepemilikan eksklusif atas sebuah keahlian atau pengetahuan. Penjelasan tersebut sejalan dengan pemikiran peneliti dan para informan yaitu bahwa profesionalisme adalah suatu sistem nilai yang menunjukkan pentingnya sebuah keahlian dan pengetahuan

atas sebuah pekerjaan. Tanpa adanya keahlian dan pengetahuan tersebut, hasil sebuah pekerjaan yang diberikan dapat diragukan kualitasnya sehingga akan mempengaruhi kepercayaan para pengguna hasil pekerjaan tersebut.

Para informan (termasuk peneliti) berusaha untuk mendapatkan keahlian dan pengetahuan di bidang pemeriksaan demi menunjang terlaksananya proses pemeriksaan pajak yang profesional. Keahlian dan pengetahuan tersebut didapatkan dengan melakukan diskusi bersama rekan-rekan sejawat yang telah melakukan pemeriksaan terlebih dahulu ataupun belajar secara otodidak. Hal ini dilakukan agar para informan (dan peneliti) memperoleh pengetahuan yang cukup (walaupun mungkin belum memadai) mengenai pemeriksaan sehingga proses pemeriksaan pajak dapat dijalankan sebaik mungkin sesuai dengan nilai profesionalisme yang ada di Kementerian Keuangan. Petugas pemeriksa pajak yang ada di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak berusaha menerapkan nilai profesionalisme dengan semaksimal mungkin. Hal ini tidak hanya bertujuan untuk melaksanakan perintah dari pimpinan instansi, tetapi juga untuk menunjukkan kepada para Wajib Pajak bahwa proses pemeriksaan pajak yang dilakukan adalah proses yang sesuai dengan tata cara yang berlaku. Dengan demikian, tidak ada Wajib Pajak yang merendahkan petugas pemeriksa pajak karena proses pemeriksaan pajak dilakukan dengan bertanggung jawab disertai komitmen yang tinggi. Selain itu, ketetapan pajak yang diterbitkan dari hasil pemeriksaan pajak oleh petugas pemeriksa pajak adalah ketetapan yang baik dari segi formal maupun materilnya.

Pemaknaan profesionalisme dari petugas pemeriksa pajak berdasarkan keseluruhan hasil penelitian tersebut tidak hanya selaras dengan teori yang dijelaskan oleh Freidson (2001) dan Evetts (2013). Namun, selaras juga dengan pendefinisian profesionalisme yang tercantum dalam KMK 312/2011. Hal ini ditunjukkan dari adanya usaha yang dilakukan para informan (dan peneliti) untuk memperoleh keahlian dan pengetahuan dengan melakukan diskusi terkait tahapan proses pemeriksaan pajak baik dengan rekan-rekan lain yang lebih berpengalaman maupun belajar secara otodidak. Selain itu, hasil penelitian juga menunjukkan definisi kata “profesional” dalam kaitannya den-

gan pemeriksaan pajak. Para informan menyampaikan bahwa pemeriksaan pajak yang dilakukan oleh petugas pemeriksa pajak sudah profesional karena sesuai dengan tata cara yang berlaku. Artinya, bahwa pemeriksaan yang profesional adalah pemeriksaan yang sesuai dengan tata cara yang berlaku walaupun pihak yang melakukan pemeriksaan tidak memiliki kemampuan dan keahlian dalam melakukan pemeriksaan.

SIMPULAN

Hasil penelitian terhadap petugas pemeriksa pajak di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak menunjukkan bahwa profesionalisme memiliki makna yang tidak berbeda jauh dengan teori yang ada dan selaras dengan definisi yang dicantumkan di dalam KMK 312/2011. Para informan berusaha untuk melakukan pemeriksaan pajak secara profesional walaupun tidak memiliki keahlian di bidang pemeriksaan. Keahlian para informan (termasuk di dalamnya peneliti) didapatkan dengan cara melakukan diskusi mendalam dengan pejabat fungsional pemeriksa pajak atau rekan-rekan sejawat yang lebih senior untuk memperoleh pengetahuan mengenai proses pemeriksaan. Selain itu, para informan juga memaknai profesionalisme pemeriksaan yang ditunjukkan dengan dilakukannya proses pemeriksaan terhadap Wajib Pajak sesuai dengan tata cara yang berlaku. Sepanjang proses pemeriksaan terhadap Wajib Pajak tersebut sudah sesuai dengan tata cara yang berlaku, proses pemeriksaan tersebut sudah profesional.

Dari penjelasan tersebut dapat didefinisikan sebuah makna baru dari profesionalisme dalam pemeriksaan pajak yaitu proses pemeriksaan terhadap Wajib Pajak telah dilakukan sesuai dengan tata cara yang berlaku. Segala pekerjaan yang dilakukan sesuai dengan tata cara yang berlaku adalah pekerjaan yang profesional tanpa melihat apakah pihak yang melakukan pekerjaan memiliki kemampuan dan keahlian. Implikasi atas adanya makna baru dari kata “profesionalisme” ini dapat mengembangkan bagaimana sebuah profesi dikembangkan. Dalam artian, sebuah profesi dikatakan profesional jika pekerjaan tersebut memiliki sebuah prosedur tertulis yang lengkap serta menunjukkan apa saja yang perlu dilakukan oleh para pekerjanya.

Hasil penelitian terkait pemaknaan profesionalisme dalam diri Petugas Peme-

riksa Pajak diharapkan dapat menjadi bahan informasi bagi pengambil kebijakan di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak untuk mengambil kebijakan terkait pemeriksaan pajak yang dilakukan oleh petugas pemeriksa pajak. Peneliti berharap bahwa pimpinan di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak dapat lebih memberikan tambahan perhatian kepada para petugas pemeriksa pajak dengan mengadakan pelatihan di bidang pemeriksaan sebagai bekal bagi para petugas tersebut sebelum melakukan pemeriksaan. Penelitian selanjutnya dapat dilakukan dengan jenis penelitian kualitatif yang menggunakan pendekatan kritis. Peneliti dapat menelaah secara kritis kebijakan penunjang kan petugas pemeriksa pajak untuk melakukan pemeriksaan pajak.

DAFTAR RUJUKAN

- Adhikari, P., & Jayasinghe, K. (2017). ‘Agents-in-Focus’ and ‘Agents-in-Context’: The Strong Structuration Analysis of Central Government Accounting Practices and Reforms in Nepal. *Accounting Forum*, 41(2), 96-115. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2017.01.001>
- Armitage, J. L., & Moriarity, S. R. (2016). An Examination of AICPA Disciplinary Actions: 1980–2014. *Current Issues in Auditing*, 10(2), 1-13. <https://doi.org/10.2308/ciia-51466>
- Azis, N., Mangoting, Y., & Lutfillah, N. (2015). Memaknai Independensi Auditor dengan Keindahan Nilai-Nilai Kearifan Lokal Siri’ Na Pacce. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 6(1), 145-156. <https://doi.org/10.18202/jamal.2015.04.6012>
- Bennett, G. B., Hatfield, R. C., & Stefaniak, C. (2015). The Effect of Deadline Pressure on Pre Negotiation Positions: A Comparison of Auditors and Client Management. *Contemporary Accounting Research*, 32(4), 1507-1528. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12121>
- Bobek, D. D., Hageman, A. M., & Radtke, R. R. (2015). The Effects of Professional Role, Decision Context, and Gender on the Ethical Decision Making of Public Accounting Professionals. *Behavioral Research in Accounting*, 27(1), 55-78. <https://doi.org/10.2308/bria-51090>
- Broberg, P., Umans, T., Skog, P., & Theodorsson, E. (2018). Auditors’ Professional and Organizational Identities and Commercialization in Audit Firms.

- Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(2), 374-399. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2014-1607>
- Budisusetyo, S., & Subroto, B. (2012). "Teposliro" and "Semuci" among Public Accountants: Do We Know, and Do We Care? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 3(2), 210-218. <https://doi.org/10.18202/jamal.2012.08.7156>
- Carrington, T. (2010). An analysis of the Demands on a Sufficient Audit: Professional Appearance is What Counts! *Critical Perspectives on Accounting*, 21(8), 669-682. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2010.03.004>
- Cardoso, R. L., Leite, R. O., & Aquino, A. C. B. (2018). The Effect of Cognitive Reflection on the Efficacy of Impression Management: An Experimental Analysis with Financial Analysts. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(6), 1668-1690. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2016-2731>
- Chiang, C. (2016). Conceptualising the Linkage between Professional Scepticism and Auditor Independence. *Pacific Accounting Review*, 28(2), 180-200. <https://doi.org/10.1108/PAR-08-2015-0034>
- Cibangu, S. K., & Hepworth, M. (2016). The Uses of Phenomenology and Phenomenography: A Critical Review. *Library & Information Science Research*, 38(2), 148-160. <https://doi.org/10.1016/j.lisr.2016.05.001>
- Cohen, J. R., Dalton, D. W., & Harp, N. L. (2017). Neutral and Presumptive Doubt Perspectives of Professional Skepticism and Auditor Job Outcomes. *Accounting, Organizations and Society*, 62, 1-20. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.08.003>
- Creswell, J. W. (2007). *Qualitative Inquiry & Research Design: Choosing Among Five Approaches*. United States of America: Sage Publications.
- Crowther, S., Ironside, P., Spence, D., & Smythe, L. (2017). Crafting Stories in Hermeneutic Phenomenology Research: A Methodological Device. *Qualitative Health Research*, 27(6), 826-835. <https://doi.org/10.1177/1049732316656161>
- Deketelaere, N. (2018). Givenness and Existence: On the Possibility of a Phenomenological Philosophy of Religion. *Palgrave Communications*, 4(1), 1-13. <https://doi.org/10.1057/s41599-018-0184-7>
- Detzen, D. (2018). A "New Deal" for the Profession: Regulatory Initiatives, Changing Knowledge Conceptions and the Committee on Accounting Procedure. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(3), 970-992. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2016-2584>
- Dobija, D. (2018). The Early Evolution of Corporate Control and Auditing: The English East India Company (1600-1640). *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(1), 214-236. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2015-1991>
- Edgley, C., Sharma, N., & Anderson-Gough, F. (2016). Diversity and Professionalism in the Big Four firms: Expectation, Celebration and Weapon in the Battle for Talent. *Critical Perspectives on Accounting*, 35, 13-14. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.05.005>
- Eulerich, M., Theis, J. C., Lao, J., & Ramon, M. (2018). Do Fine Feathers Make a Fine Bird? The Influence of Attractiveness on Fraud Risk Judgments by Internal Auditors. *International Journal of Auditing*, 22(3), 332-344. <https://doi.org/10.1111/ijau.12137>
- Evetts, J. (2013). Professionalism: Value and Ideology. *Current Sociology Review*, 61, 778-796. <https://doi.org/10.1177/0011392113479316>
- Fiolleau, K., Hoang, K., Jamal, K., & Sunder, S. (2013). How Do Regulatory Reforms to Enhance Auditor Independence Work in Practice? *Contemporary Accounting Research*, 30(3) 864-890. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12004>
- Freidson, E. (2001). *Professionalism, the Third Logic: On the Practice of Knowledge*. Chicago: University of Chicago Press
- Gimbar, C., Jenkins, J. G., Saucedo, G., & Wright, N. S. (2018). Shifting Styles: Do Auditor Performance Levels Influence the Review Process? *International Journal of Auditing*, 22(3), 554-567. <https://doi.org/10.1111/ijau.12140>
- Hart, M., Kremin, J., & Pasewark, W. R. (2017). Growing Up: How Audit Internships Affect Students' Commitment and Long-Term Intentions to Work in Pub-

- lic Accounting. *Issues in Accounting Education*, 32(2), 47-63. <https://doi.org/10.2308/iace-51431>
- Herda, D. N., & Martin, K. A. (2016). The Effects of Auditor Experience and Professional Commitment on Acceptance of Underreporting Time: A Moderated Mediation Analysis. *Current Issues in Auditing*, 10(2), 14-27. <https://doi.org/10.2308/cia-51479>
- Heyrani, F., Banimahd, B., & Roudposhti, F. R. (2016). Investigation of the Effect of Auditors' Professionalism Levels on Their Judgment to Resolve the Conflict between Auditor and Management. *Procedia Economics and Finance*, 36, 177-188. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(16\)30029-6](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(16)30029-6)
- Hogan, B., & Noga, T. (2015). Auditor-Provided Tax Services and Long-Term Tax Avoidance. *Review of Accounting and Finance*, 14(3), 285-305. <https://doi.org/10.1108/RAF-10-2013-0116>
- Horton, K. E., & Wanderley, C. D. A. (2018). Identity Conflict and the Paradox of Embedded Agency in the Management Accounting Profession: Adding a New Piece to the Theoretical Jigsaw. *Management Accounting Research*, 38, 39-50. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.06.002>
- Husserl, E. (1970). *The Crisis of European Sciences and Transcendental Phenomenology: An Introduction to Phenomenological Philosophy*. Illinois: Northwestern University Press
- Iyer, V. M., Jones, A., & Raghunandan, K. (2018) Factors Related to Internal Auditors' Organizational-Professional Conflict. *Accounting Horizons*, 32(4), 133-146. <https://doi.org/10.2308/acch52-139>
- Legoria, J., Rosa, G., & Soileau, J. S. (2017). Audit Quality Across Non-Audit Service Fee Benchmarks: Evidence from Material Weakness Opinions. *Research in Accounting Regulation*, 29(2), 97-108. <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2017.09.001>
- Lehn, D. V., & Hitzler, R. (2015). Phenomenology-Based Ethnography: Introduction to the Special Issue. *Journal of Contemporary Ethnography*, 44(5), 539-543. <https://doi.org/10.1177/0891241615595436>
- Lutfillah, N. Q., Mangoting, Y., Wijaya, R., & Djuharni, D. (2016). Konstruksi Tanggung Jawab Auditor Perspektif Mamyu Hayuning Bawana. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 7(1), 36-50. <https://doi.org/10.18202/jamal.2016.04.7003>
- Malmlose, M. (2015). Management Accounting versus Medical Profession Discourse: Hegemony in a Public Health Care Debate – A Case from Denmark. *Critical Perspectives on Accounting*, 27, 144-159. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.05.002>
- Mataira, K., & Peurseem, K. A. V. (2010). An Examination of Disciplinary Culture: Two Professional Accounting Associations in New Zealand. *Accounting Forum*, 34(2), 109-122. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2010.02.001>
- Mas, L. O. D., & Barac, K. (2018). The Influence of the Chief Audit Executive's Leadership Style on Factors Related to Internal Audit Effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 33(8-9), 807-835. <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2017-1741>
- Mintz, S. M., Dang, L., & Savage, A. (2013). Ethics of Relationships between Accounting Academics and External Sponsors. *Issues in Accounting Education*, 28(3), 555-580. <https://doi.org/10.2308/iace-50471>
- Muhammadi, A., Ahmed, Z., & Habib, A. (2016). Multinational Transfer Pricing of Intangible Assets: Indonesian Tax Auditors' Perspectives. *Asian Review of Accounting*, 24(3), 313-337. <https://doi.org/10.1108/ARA-10-2014-0112>
- Mulia, A. (2012). Mengungkap Pemahaman tentang Akuntansi dari Kecerdasan Emosional, Spiritual dan Sosial Mahasiswa. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 3(3), 441-456. <https://doi.org/10.18202/jamal.2012.12.7173>
- Murphy, B. (2017). Professional Competence and Continuing Professional Development in Accounting: Professional Practice vs. Non-Practice. *Accounting Education*, 26(5-6), 482-500. <https://doi.org/10.1080/09639284.2016.1218780>
- Noordegraaf, M. (2016). Reconfiguring Professional Work: Changing Forms of Professionalism in Public Services. *Administration & Society*, 48(7), 783-810. <https://doi.org/10.1177/0095399713509242>
- Norton, S. D. (2018). Suspicion of Money Laundering Reporting Obligations:

- Auditor Compliance, or Sceptical Failure to Engage? *Critical Perspectives on Accounting*, 50, 56-66. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2017.09.003>
- Olsen, C., & Gold, A. (2018). Future Research Directions at the Intersection between Cognitive Neuroscience Research and Auditors' Professional Skepticism. *Journal of Accounting Literature*, 41, 127-141. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.03.006>
- Pike, B. J., Chui, L., Martin, K. A., & Olvera, R. M. (2016). External Auditors' Involvement in the Internal Audit Function's Work Plan and Subsequent Reliance Before and After a Negative Audit Discovery. *Auditing*, 35(4), 159-173. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51486>
- Saiewitz, A., & Kida, T. (2017). The Effects of an Auditor's Communication Mode and Professional Tone on Client Responses to Audit Inquiries. *Accounting, Organizations and Society*, 65, 33-43. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.1-0.002>
- Sanders, P. (1982). Phenomenology: A New Way of Viewing Organizational Research. *Academy of Management Review*, 7(3), 353-360. <https://doi.org/10.5465/amr.1982.4285315>
- Seckler, C., Gronewold, U., & Reihlen, M. (2017). An error Management Perspective on Audit Quality: Toward a Multi-Level Model. *Accounting, Organizations and Society*, 62, 21-42. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.08.004>
- Sidaway, S., Lange, P. D., Bouilheres, F., & Sangster, A. (2013). Professional Accounting Body Affiliation: Shifting Priorities in the Transition from Student to Practitioner. *Accounting Education*, 22(6), 605-617. <https://doi.org/10.1080/09639284.2013.847324>
- Siriwardane, H. P., Hu, B. K. H., & Low, K. Y. (2014). Skills, Knowledge, and Attitudes Important for Present Day Auditors. *International Journal of Auditing*, 18(3), 193-205. <https://doi.org/10.1111/ijau.12023>
- Sitorus, J. H. E. (2019). The Romance of Modern Accounting Education: An Impact from Positivism and Materialism. *Global Business and Economics Review*, 21(1), 78-95. <https://doi.org/10.1504/GBER.2019.096858>
- Stuebs, M. T., & Whiteaker-Poe, H. J. (2018). Making Tax Havens Work: The Necessity of Tax Professionalism. *Accounting and the Public Interest*, 18(1), 53-80. <https://doi.org/10.2308/apin-52181>
- Suttipun, M., Sattayarak, O. A., Duangpanya, P., & Runglertkengkrai, S. (2018). Relationship between Competency as per the International Education Standards for Accounting Professionals and the Awareness and Understanding of the Thai Financial Reporting Standards for Small and Medium Sized Enterprises: A Case Study of Accounting Professionals in Thailand's Southern Region. *Kaset-sart Journal of Social Sciences*, 39(3), 432-438. <https://doi.org/10.1016/j.kjss.2018.06.013>
- Ugrin, J. C., & Odom, M. D. (2017) Does Viewing Sacrificed Integrity as a Negotiable Cost Promote Acceptance of Fraud? *Journal of Forensic Accounting Research* 2(1), 71-90. <https://doi.org/10.2308/jfar-51931>
- Westermann, K. D., Bedard, J. C., & Earley, C. E. (2015). Learning the "Craft" of Auditing: A Dynamic View of Auditors' On the Job Learning. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 864-896. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12107>
- Utami, I., Jori, A., & Hapsari, A. N. S. (2017). Sudikah Akuntan Mengungkap Aib Kecurangan? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 8(3), 458-469. <https://doi.org/10.18202/jamal.2017.12.7066>
- Yan, H., & Xie, S. (2016). How Does Auditors' Work Stress Affect Audit Quality? Empirical Evidence from the Chinese Stock Market. *China Journal of Accounting Research*, 9(4), 305-319. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2016.09.001>
- Yusof, N. A. M., Ling, L. M., & Wah, Y. B. (2014). Tax Non-Compliance among SMCs in Malaysia: Tax Audit Evidence. *Journal of Applied Accounting Research*, 15(2), 215-234. <https://doi.org/10.1108/JAAR-02-2013-0016>