

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### 2.1 Landasan Teori

Penelitian ini menggunakan Teori Peran (*Role Theory*) sebagai landasan konseptual utama untuk menganalisis bagaimana Kantor Konsultan Pajak (KKP) menjalankan, menyesuaikan, serta memaknai perannya dalam menghadapi perubahan regulasi terkait batas waktu pemeriksaan pajak sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 15 Tahun 2025 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak. Teori ini relevan karena mampu menjelaskan dinamika perilaku aktor organisasi yang berada dalam tekanan ekspektasi yang beragam dan seringkali saling bertentangan.

Secara historis, Teori Peran pertama kali diperkenalkan oleh Ralph Linton (1936), yang mendefinisikan peran sebagai seperangkat ekspektasi sosial dan pola perilaku yang melekat pada suatu posisi dalam struktur sosial. Linton menekankan bahwa individu atau kelompok tidak hanya menempati posisi sosial tertentu, tetapi juga dituntut untuk bertindak sesuai dengan harapan dan norma yang menyertainya. Pandangan ini kemudian dikembangkan secara lebih komprehensif oleh Kahn et al. (1964) dalam studi klasik *Organizational Stress: Studies in Role Conflict and Ambiguity*, yang memperkenalkan konsep konflik peran (*role conflict*) dan ambiguitas peran (*role ambiguity*) sebagai konsekuensi dari adanya perbedaan ekspektasi terhadap satu aktor dalam organisasi.

Dalam konteks penelitian ini, KKP menempati posisi yang kompleks karena berada di antara dua kepentingan utama dengan tuntutan yang berbeda. Di satu sisi,

KKP harus memenuhi ekspektasi pemerintah melalui Direktorat Jenderal Pajak (DJP) yang menekankan kepatuhan prosedural, efisiensi waktu, serta percepatan penyelesaian pemeriksaan. Di sisi lain, KKP juga bertanggung jawab kepada wajib pajak (klien) yang mengharapkan pendampingan yang komprehensif, akurasi data, serta pembelaan fiskal yang optimal. Dualitas tuntutan ini menciptakan potensi konflik peran dan ketidakjelasan peran, terutama ketika kedua ekspektasi tersebut tidak selalu sejalan.

Penerapan kebijakan batas waktu pemeriksaan yang semakin ketat melalui PMK Nomor 15 Tahun 2025 semakin memperkuat tekanan tersebut. KKP dituntut untuk beradaptasi secara cepat dalam memenuhi target waktu tanpa mengurangi kualitas layanan profesional. Kondisi ini mencerminkan adanya ketegangan antara orientasi efisiensi administratif dan komitmen terhadap profesionalisme, yang menjadi fokus utama dalam analisis Teori Peran.

Lebih lanjut, Biddle (1986) menjelaskan bahwa struktur peran dalam organisasi bersifat dinamis dan dapat berubah seiring dengan perkembangan konteks sosial serta tekanan eksternal. Dalam situasi perubahan regulasi seperti ini, terjadi proses redefinisi peran profesional, di mana KKP harus menyeimbangkan fungsi representatif sebagai perwakilan wajib pajak dengan fungsi kolaboratif dalam menjalin hubungan profesional dengan otoritas pajak. Kemampuan untuk menavigasi kedua fungsi ini menjadi kunci dalam menjaga efektivitas peran organisasi.

Selain itu, perspektif Teori Peran modern yang dikemukakan oleh Ashforth (2001) menekankan pentingnya konsep *role identity* yaitu sejauh mana individu

atau organisasi menginternalisasi peran tertentu sebagai bagian dari identitas profesionalnya. Dalam konteks ini, KKP bukan hanya menjalankan peran administratif semata, tetapi juga mempertahankan identitasnya sebagai mitra profesional wajib pajak yang menjunjung integritas, akurasi, dan etika pendampingan. Namun demikian, tekanan waktu akibat kebijakan baru berpotensi menggeser orientasi kerja dari kualitas menuju kuantitas, sehingga dapat memengaruhi keseimbangan identitas profesional tersebut.

Relevansi Teori Peran dalam penelitian ini juga diperkuat oleh berbagai temuan empiris dalam lima tahun terakhir yang menunjukkan bahwa profesi di bidang akuntansi dan perpajakan sangat rentan terhadap konflik dan ambiguitas peran dalam situasi perubahan lingkungan kerja.

Penelitian oleh Tenardi et al. (2025) menunjukkan bahwa konsultan pajak memiliki peran yang kompleks sebagai pendamping wajib pajak dalam menghadapi sengketa pajak, di mana mereka harus menyeimbangkan kepentingan klien dengan tuntutan etika profesional dan regulasi yang berlaku. Studi ini menegaskan bahwa konsultan pajak tidak hanya berfungsi sebagai representatif, tetapi juga sebagai pengambil keputusan strategis dalam situasi yang penuh ketidakpastian dan tekanan ekspektasi ganda.

Sejalan dengan itu, penelitian oleh Silalahi et al. (2025) menemukan bahwa dalam mekanisme penyelesaian sengketa pajak, konsultan pajak memiliki kontribusi signifikan sebagai aktor yang menjembatani hubungan antara wajib pajak dan otoritas pajak. Peran ini menunjukkan adanya fungsi ganda (representatif

dan kolaboratif) yang memperkuat potensi terjadinya konflik peran dalam praktik profesional.

Dalam konteks yang lebih luas, studi oleh para peneliti di bidang akuntansi manajemen Slooten et al. (2026) menunjukkan bahwa perubahan lingkungan, seperti digitalisasi dan transformasi sistem kerja, dapat meningkatkan ambiguitas dan konflik peran karena munculnya ekspektasi baru yang belum terdefinisi secara jelas. Kondisi ini menuntut individu profesional untuk melakukan adaptasi peran secara berkelanjutan agar tetap relevan dalam organisasi.

Selain itu, penelitian dalam bidang audit Tormo et al. (2024) menunjukkan bahwa konflik peran sering muncul akibat adanya perbedaan ekspektasi antara klien, organisasi, dan standar profesional, yang dapat menimbulkan dilema etis dan tekanan dalam pengambilan keputusan. Hal ini memperkuat bahwa profesi yang berhubungan dengan kepentingan publik, seperti auditor dan konsultan pajak, memiliki tingkat kompleksitas peran yang tinggi.

Lebih lanjut, penelitian oleh Cahyonowati et al. (2023) menunjukkan bahwa faktor psikologis seperti kepercayaan terhadap otoritas pajak dan norma sosial turut memengaruhi dinamika interaksi antara wajib pajak dan sistem perpajakan. Hal ini mengindikasikan bahwa hubungan antara aktor dalam sistem perpajakan tidak hanya bersifat administratif, tetapi juga sosial, sehingga semakin memperkuat kompleksitas peran konsultan pajak sebagai mediator.

Temuan lain Frecknall-Hughes et al. (2023) juga menunjukkan bahwa keberadaan otoritas pajak memengaruhi keputusan wajib pajak dalam menggunakan jasa konsultan, yang menegaskan bahwa konsultan pajak memiliki

peran strategis dalam menjembatani kepatuhan pajak dan hubungan dengan otoritas.

Dengan demikian, berbagai penelitian terdahulu tersebut secara konsisten menunjukkan bahwa konflik peran (*role conflict*), ambiguitas peran (*role ambiguity*), serta kebutuhan akan adaptasi peran merupakan fenomena empiris yang nyata dalam profesi perpajakan dan akuntansi. Hal ini semakin memperkuat bahwa Teori Peran juga sejalan dengan pendekatan kualitatif deskriptif yang digunakan dalam penelitian ini, karena memungkinkan peneliti untuk menggali pemaknaan subjektif dari pelaku (KKP) atas perubahan peran mereka dalam situasi kebijakan baru PMK Nomor 15 Tahun 2025. Melalui perspektif ini, penelitian dapat menafsirkan perubahan bukan hanya sebagai akibat administratif, tetapi sebagai transformasi sosial-organisasional yang memengaruhi perilaku, strategi, dan pola komunikasi profesional.

## **2.2 Penelitian Terdahulu**

Penelitian mengenai efektivitas dan dampak ketentuan batas waktu pemeriksaan pajak terhadap kinerja administrasi perpajakan maupun terhadap pihak eksternal seperti Kantor Konsultan Pajak (KKP) masih relatif terbatas. Meskipun demikian, sejumlah penelitian terdahulu, baik dalam konteks nasional maupun internasional, dapat menjadi dasar konseptual untuk memahami bagaimana kebijakan pemeriksaan pajak memengaruhi dinamika peran para pihak yang terlibat. Dalam perspektif Teori Peran (*Role Theory*), perubahan kebijakan tidak hanya berdampak pada prosedur administratif, tetapi juga berpotensi menggeser,

memperluas, serta menegosiasikan ulang peran profesional dalam sistem perpajakan.

Penelitian awal oleh Razif & Rahmawati (2017) berjudul “*Analisis Efektivitas Batas Waktu Pemeriksaan Pajak dalam Meningkatkan Kepastian Hukum bagi Wajib Pajak*” menemukan bahwa kejelasan jangka waktu pemeriksaan berperan penting dalam mempercepat penyelesaian kasus pajak dan meningkatkan kepastian hukum bagi wajib pajak. Namun, penelitian ini juga menyoroti adanya hambatan administratif seperti keterlambatan komunikasi antarunit dan ketidaksiapan sistem data. Dalam konteks teori peran, temuan ini menunjukkan bagaimana aparat pajak (fiskus) menjalankan peran institusionalnya secara lebih disiplin setelah adanya kejelasan waktu, sementara pihak eksternal seperti KKP dituntut untuk menyesuaikan peran koordinatifnya agar mampu mengikuti dinamika percepatan proses pemeriksaan yang diatur secara lebih ketat.

Selanjutnya, penelitian Indradewa et al. (2019) dalam “*Analysis of Auditor Competencies and Job Satisfaction on Tax Audit Quality Moderated by Time Pressure*” menemukan bahwa penerapan batas waktu pemeriksaan memang meningkatkan efisiensi, tetapi menimbulkan tekanan waktu (*time pressure*) yang berpotensi menurunkan ketelitian analisis auditor. Temuan ini sejalan dengan teori peran, di mana tekanan waktu mengubah ekspektasi terhadap peran pemeriksa pajak dan secara tidak langsung memengaruhi ekspektasi peran pihak lain seperti KKP, yang harus beradaptasi dengan ritme dan intensitas kerja baru dalam menyiapkan dokumen, klarifikasi data, serta argumentasi fiskal dalam waktu terbatas.

Dari perspektif eksternal, Mangoting et al. (2019) dalam “*The Dualism of Tax Consultants’ Roles in the Taxation System*” menegaskan bahwa konsultan pajak memiliki peran ganda (*dual role*), yakni sebagai *advocate* bagi kepentingan wajib pajak sekaligus sebagai *compliance agent* yang mendukung otoritas pajak dalam memastikan kepatuhan administrasi. Peran ganda ini menunjukkan kompleksitas posisi KKP dalam sistem perpajakan modern. Dalam konteks teori peran, dinamika ini menggambarkan bagaimana peran konsultan pajak bersifat fleksibel dan adaptif terhadap tekanan eksternal, seperti perubahan regulasi atau batas waktu pemeriksaan, yang menuntut keseimbangan antara loyalitas profesional kepada klien dan tanggung jawab etis terhadap kepatuhan hukum pajak.

Sementara itu Rahmayanti et al. (2020) dan Muzakkir & Mahi (2019) menunjukkan bahwa pemeriksaan pajak yang dilakukan secara sistematis, terstruktur, dan sesuai dengan tenggat waktu mampu meningkatkan kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) wajib pajak. Dalam perspektif teori peran, hal ini menggambarkan bahwa efektivitas peran otoritas pajak dalam menjalankan fungsi pengawasan yang tegas dan tepat waktu turut membentuk persepsi positif terhadap peran profesional KKP yang mendukung kepatuhan. Keduanya menjadi aktor yang saling melengkapi dalam mewujudkan tata kelola pajak yang akuntabel.

Selain itu, Kasper & Alm (2022) dalam “*The Dynamic Effects of Tax Audits*” menemukan bahwa audit yang tepat waktu dan transparan meningkatkan kepercayaan wajib pajak terhadap sistem perpajakan. Sebaliknya, audit yang terlalu lama atau tidak efisien justru menurunkan legitimasi otoritas pajak. Hasil ini menegaskan pentingnya stabilitas peran dalam sistem pemeriksaan, di mana

keterlambatan atau ketidakpastian durasi dapat menggeser persepsi terhadap kredibilitas lembaga, sekaligus memperbesar beban peran bagi pihak pendamping seperti KKP untuk menjaga komunikasi dan kepercayaan klien.

Dalam perkembangan penelitian yang lebih mutakhir, sejumlah studi internasional memberikan penguatan empiris yang lebih relevan dengan dinamika saat ini. Penelitian oleh Frecknall-Hughes et al. (2023) menunjukkan bahwa interaksi antara otoritas pajak dan wajib pajak sangat dipengaruhi oleh keseimbangan antara kekuatan otoritas (*power*) dan tingkat kepercayaan (*trust*), di mana ketidakseimbangan dapat memicu resistensi atau penurunan kepatuhan.

Dari konteks internasional, Kirchler et al. (2008) melalui kerangka *Slippery Slope Framework* menyoroti keseimbangan antara *power of authority* dan *trust in authorities* dalam menjaga hubungan antara fiskus dan wajib pajak. Jika tekanan administratif meningkat tanpa diimbangi dengan komunikasi yang baik, maka kepercayaan publik akan menurun. Dalam kerangka teori peran, dinamika ini mencerminkan bagaimana hubungan antar aktor pajak (otoritas, konsultan, dan wajib pajak) membentuk interaksi peran yang saling memengaruhi satu sama lain. Perubahan batas waktu pemeriksaan sebagaimana diatur dalam PMK Nomor 15 Tahun 2025 dapat dipandang sebagai konteks baru yang menuntut setiap pihak, terutama KKP, untuk menegosiasikan ulang posisi dan batas perannya dalam menjaga profesionalisme di bawah tekanan waktu.

Temuan-temuan tersebut secara konsisten menunjukkan bahwa perubahan kebijakan dan tekanan eksternal, seperti pembatasan waktu pemeriksaan, tidak hanya berdampak pada aspek teknis administratif, tetapi juga pada dinamika peran

aktor dalam sistem perpajakan. Dalam hal ini, KKP sebagai pihak yang berada di antara otoritas pajak dan wajib pajak menghadapi kompleksitas peran yang semakin tinggi, termasuk potensi konflik peran, ambiguitas peran, serta kebutuhan untuk melakukan adaptasi dan redefinisi peran.

Berdasarkan uraian tersebut, dapat disimpulkan bahwa sebagian besar penelitian terdahulu masih berfokus pada aspek efisiensi, kepastian hukum, dan kepatuhan pajak dari perspektif otoritas. Sementara itu, kajian yang secara spesifik menyoroti bagaimana KKP sebagai aktor eksternal menafsirkan dan menyesuaikan perannya dalam menghadapi tekanan kebijakan, khususnya terkait batas waktu pemeriksaan, masih terbatas. Oleh karena itu, penelitian ini berupaya mengisi kesenjangan tersebut dengan menggunakan Teori Peran (*Role Theory*) untuk menganalisis bagaimana KKP menegosiasikan dan mengadaptasi perannya dalam menghadapi implementasi PMK Nomor 15 Tahun 2025. Pendekatan ini diharapkan dapat memberikan kontribusi dalam memahami dinamika relasi antaraktor dalam sistem perpajakan modern, serta memperkaya literatur mengenai adaptasi profesional dalam konteks reformasi administrasi perpajakan.

### **2.3 Kerangka Pemikiran**

Penelitian ini berangkat dari perubahan regulasi yang signifikan dalam administrasi perpajakan Indonesia, yaitu diterbitkannya Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 15/PMK.03/2025 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak. Regulasi ini mempertegas batas waktu penyelesaian pemeriksaan pajak, yaitu maksimal enam bulan untuk pemeriksaan lapangan dan empat bulan untuk pemeriksaan kantor. Kebijakan tersebut bertujuan untuk meningkatkan efisiensi

birokrasi, mempercepat kepastian hukum, dan menekan potensi pemeriksaan yang berlarut-larut. Namun, perubahan ini juga menimbulkan konsekuensi terhadap pihak eksternal, khususnya Kantor Konsultan Pajak (KKP), yang berperan sebagai pendamping profesional bagi wajib pajak dalam menghadapi pemeriksaan.

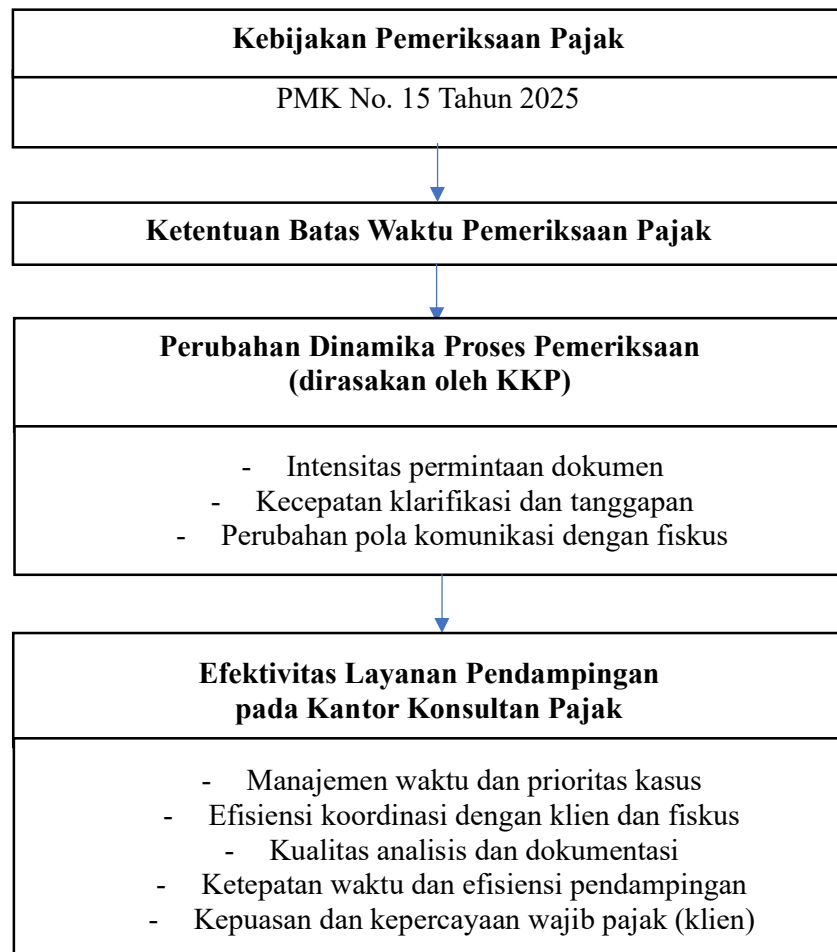
Dalam konteks ini, Teori Peran (*Role Theory*) menjadi landasan konseptual utama untuk menjelaskan bagaimana perubahan kebijakan publik memengaruhi perilaku, ekspektasi, dan pola interaksi aktor dalam sistem sosial atau institusional (Biddle, 1986). Teori ini berangkat dari asumsi bahwa setiap individu atau organisasi memiliki peran sosial yang melekat pada posisi atau fungsi yang diembannya, dan peran tersebut dijalankan berdasarkan harapan dari lingkungan eksternal (*role expectation*) serta interpretasi subjektif dari aktor itu sendiri (*role performance*). Ketika lingkungan mengalami perubahan seperti pembaruan regulasi atau pengetatan batas waktu pemeriksaan pajak maka ekspektasi terhadap peran tersebut ikut bergeser. Organisasi yang mampu menyesuaikan peran dan strategi tindakannya terhadap perubahan itu dianggap berhasil melakukan adaptasi peran secara profesional.

Dalam kerangka ini, KKP diposisikan sebagai aktor profesional yang mengalami perubahan peran akibat adanya PMK Nomor 15 Tahun 2025. Sebelum regulasi tersebut diberlakukan, KKP memiliki ruang waktu yang relatif lebih fleksibel untuk menjalankan fungsinya, baik dalam penyusunan dokumen fiskal, klarifikasi data, maupun penyampaian tanggapan atas hasil pemeriksaan. Namun, dengan adanya pembatasan waktu yang ketat, konsultan pajak kini harus

menyesuaikan perannya agar tetap efektif dalam mendampingi klien tanpa mengorbankan kualitas argumentasi fiskal dan akurasi dokumen.

Dalam pandangan kualitatif, dinamika ini membentuk suatu proses interaksi adaptif, di mana konsultan pajak tidak hanya menyesuaikan diri secara administratif, tetapi juga secara strategis untuk mempertahankan efektivitas pendampingan terhadap klien. Efektivitas layanan pendampingan dalam konteks ini tidak sekadar diukur melalui hasil akhir, melainkan dari bagaimana konsultan mengelola waktu, sumber daya, serta menjaga kepercayaan dan kepuasan wajib pajak yang mereka dampingi. Kerangka pemikiran penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut:

**Gambar 2.2. Bagan Kerangka Pemikiran**



Alur tersebut menunjukkan bahwa kebijakan batas waktu pemeriksaan memengaruhi dinamika proses kerja dan pada akhirnya berdampak terhadap efektivitas layanan pendampingan yang dilakukan oleh Kantor Konsultan Pajak. Dalam konteks penelitian kualitatif, hubungan ini tidak diartikan sebagai hubungan sebab-akibat yang bersifat kuantitatif, melainkan sebagai relasi konseptual yang menunjukkan proses perubahan, adaptasi, dan interpretasi makna atas kebijakan baru oleh para pelaku di lapangan.

Dengan demikian, penelitian ini berupaya memahami secara mendalam bagaimana ketentuan batas waktu pemeriksaan pajak dalam PMK Nomor 15 Tahun 2025 memengaruhi pola kerja, strategi adaptasi, serta efektivitas layanan pendampingan yang dilakukan oleh Kantor Konsultan Pajak. Melalui pendekatan ini, hasil penelitian diharapkan dapat memberikan gambaran empiris dan reflektif mengenai bagaimana perubahan kebijakan administrasi perpajakan berdampak terhadap praktik profesional dan dinamika hubungan antara fiskus, konsultan pajak, dan wajib pajak.