

THEORY OF CONSTRAINT ATAS LAYANAN PENGHAPUSAN NOMOR POKOK WAJIB PAJAK

Larasati

Direktorat Jenderal Pajak

Ali Tafriji Biswan

Politeknik Keuangan Negara STAN

Alamat Korespondensi: altafz2009@gmail.com

INFORMASI ARTIKEL

Diterima Pertama
[06072018]

Dinyatakan Diterima
[01122019]

KATA KUNCI:

Theory of Constraint (TOC), kendala, pengelolaan sumber daya, peningkatan performa, layanan penghapusan NPWP

ABSTRAK

Taxpayer Identification Number (NPWP) service is one of the primary service target and performance measurement indicators of Pratama Tax Office (KPP) in Directorate General of Taxation. Of all NPWP related services, the removal process is the most complex to be met in terms of quantity, timeliness, and service quality. The optimization of resource management of NPWP removal services can be done by applying the concept of Theory of Constraint (TOC). The application of TOC to KPP Pratama Ketapang Kanwil DJP West Kalimantan is overcoming obstacles and gives results in the form of performance improvement, achievement of performance targets, and encourage wider application to other offices within the Directorate General of Taxation.

Pelayanan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) merupakan salah satu sasaran layanan prima dan indikator pengukuran kinerja Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak. Dari seluruh layanan terkait NPWP, proses penghapusan adalah yang paling kompleks dipenuhi dari sisi kuantitas, ketepatan waktu, dan kualitas layanan. Optimalisasi pengelolaan sumber daya layanan penghapusan NPWP tersebut dapat dilakukan dengan menerapkan konsep *Theory of Constraint* (TOC). Penerapan TOC pada KPP Pratama Ketapang Kanwil DJP Kalimantan Barat ini mengatasi kendala dan memberikan hasil berupa peningkatan performa, pencapaian sasaran kinerja, dan mendorong penerapan lebih luas pada kantor lain di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak.

1. PENDAHULUAN

Persediaan suatu entitas penting dikelola dengan cermat mengingat proporsi aset (sumber daya) ini cukup signifikan. Manajemen persediaan menjadi area terbesar dalam studi ekonomi dan manajemen operasi/produksi. Investasi dalam persediaan menunjukkan proporsi relatif besar yakni melebihi 20% dari total aset untuk usaha manufaktur dan melebihi 50% total aset untuk usaha dagang grosir dan eceran (Kiisler 2014). Adapun pengelolaan persediaan dapat dilakukan melalui berbagai pendekatan. Hansen dan Mowen (2007) mengidentifikasi paling tidak terdapat tiga pendekatan pengelolaan persediaan yakni pendekatan tradisional, *Just-in-Time* (JIT), dan *Theory of Constraint* (TOC). Terkait TOC, penerapannya dalam sektor bisnis sudah jamak diteliti, yakni bagaimana perusahaan menciptakan *throughput* melalui pengendalian persediaan (sumber daya) yang tepat.

Meskipun bermula di sektor bisnis, studi TOC pada sektor publik (jasa) terus berkembang. Pada hampir semua sistem, terdapat banyak aktivitas yang berkontribusi pada kinerja sistem, oleh karenanya fokus perlu dilakukan. Hukum Pareto menyebutkan bahwa dapat saja sebagian kecil item menyumbang bagian terbesar dari nilai dampaknya. Misalnya, 20% dari item persediaan mungkin merupakan 80% nilai persediaan (Cox III dan Schleier 2010). Dengan demikian, fokus pada permasalahan dan efisiensi perlu ditekankan. Apalagi, tekanan peningkatan layanan terus dilakukan pada institusi publik (Curristine, Lonti, dan Joumard 2007).

Pada sektor publik (jasa), konteks persediaan diperluas menjadi sumber daya (*resources*) organisasi. Penerapan TOC pada sektor publik dapat menggunakan filosofi TOC yang menyangkut manajemen semua sistem, apakah personal, interpersonal, atau organisasi, yang memiliki paling tidak satu kendala, bagaimana mengatasinya untuk mencapai tujuan pokok organisasi (Moroz, Szkutnik, dan Lazanyi 2016). Kendala (*constraint*) itu sendiri merupakan elemen atau faktor yang membatasi sistem berkerja lebih untuk mencapai apa yang diinginkan. Kendala dapat berupa kapasitas, pasar, waktu, keterbatasan sistem (termasuk kekurangan pengetahuan) (Moroz, Szkutnik, dan Lazanyi 2016). TOC mengharuskan kendala diidentifikasi, dieksploitasi, dan dikoordinasikan dengan sumber daya lainnya untuk memaksimalkan *throughput* (Horngren, Datar, dan Rajan 2012). Kendala yang ada menyembunyikan capaian kinerja organisasi untuk mewujudkan tujuannya (Harel 2012).

Keterbatasan sumber daya merupakan karakteristik penting dalam layanan sektor publik, tidak terkecuali layanan perpajakan oleh Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Layanan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) merupakan salah satu sasaran layanan prima dan menjadi indikator pengukuran kinerja pada KPP Pratama. Dalam menjalankan layanan itu tiap KPP memiliki keterbatasan sumber daya.

Layanan terkait NPWP meliputi pendaftaran, perubahan data, pemindahan, dan penghapusan. Pada umumnya proses pendaftaran dan perubahan data merupakan *same day service* sehingga permohonan

penerbitan NPWP dapat diselesaikan pada hari yang sama, jika terpenuhi semua persyaratan. Begitu juga dengan proses pemindahan, walaupun standar waktu pengerjaan adalah lima hari kerja, berdasarkan pengamatan peneliti KPP Pratama relatif tidak menemui kendala yang berarti dalam memenuhi layanan tersebut tepat waktu. Hal ini berbeda dengan proses penghapusan NPWP. Hal ini karena penghapusan NPWP harus melalui proses verifikasi/pemeriksaan yang relatif kompleks dan lama. Oleh karenanya, layanan penghapusan NPWP bagi KPP adalah titik kritis layanan prima. Di sinilah pentingnya menggagas penyelesaian kendala yang timbul dalam layanan penghapusan NPWP tersebut. Salah satunya dengan menggunakan konsep TOC. Diharapkan optimalisasi penerapan TOC dapat meningkatkan performa layanan penghapusan NPWP.

Kendala dalam layanan penghapusan NPWP juga dialami oleh KPP Pratama Ketapang (wilayah Kanwil DJP Kalimantan Barat) sebagai objek studi. Kendala ditandai dengan peningkatan jumlah permohonan penghapusan NPWP dan penyelesaian layanan yang lama, sedangkan jumlah pegawai terbatas. Studi ini menggali lebih lanjut penerapan TOC untuk mengelola kendala pada proses layanan penghapusan NPWP di KPP Pratama Ketapang dan mengusulkan alternatif solusi peningkatan kinerja layanan penghapusan NPWP. Studi diharapkan membantu KPP Pratama Ketapang dalam pengelolaan persediaan, yakni sumber daya, agar dapat mencapai performa atau memberikan layanan yang maksimal terutama layanan terkait administrasi NPWP. Selain itu, analisis dan solusi melalui TOC dapat diadopsi pada jenis layanan lainnya. Analisis studi ini didasarkan atas data dan praktik layanan penghapusan NPWP di KPP Pratama Ketapang periode Semester I tahun 2017.

2. KERANGKA TEORI

Hilton, Maher, dan Selto (2006) menyebutkan bahwa "*The theory of constraints (TOC) is an approach to management which seeks to improve productive processes by focusing on constrained resources.*" TOC tidak terlepas dari konteks bagaimana mengelola sistem untuk mencapai hasil terbaik. Hansen dan Mowen (2007) menyebutkan bahwa: "*Every firm faces limited resources and limited demand for each product. These limitations are called constraints.*" Karena keterbatasan sumber daya organisasi itulah, TOC dikembangkan untuk mengelola kendala dalam rangka perbaikan sistem. Pada mulanya TOC diperkenalkan oleh Eli Goldratt pada tahun 1979, untuk mengatasi *bottleneck* pada skedul produksi. Selama sepuluh tahun terakhir TOC disebarluaskan melalui buku serial dan melalui Avraham Y. Goldratt Institute yang didirikan pertengahan 1980. Dalam TOC ini dikenal tiga fokus pengukuran kinerja organisasi, yaitu *throughput* (jumlah uang yang mengalir ke organisasi), *inventory* (seluruh biaya yang dikeluarkan dalam memproses bahan baku hingga mencapai *throughput*), dan *operating expense* (seluruh biaya yang dikeluarkan dalam memproses persediaan hingga mencapai *throughput*) (Rattner 2006). Ketiga ukuran tersebut dapat dituangkan melalui pertanyaan: *Throughput* –berapa banyak uang yang dihasilkan; *Inventory* –berapa banyak uang yang

diperlukan; dan *Operating expenses* –berapa banyak uang yang dibelanjakan (Luis 2000).

TOC mengelola persediaan (sumber daya) dengan lebih optimal dibandingkan pendekatan tradisional. Dengan TOC, organisasi mengatasi persaingan dengan menghasilkan produk/layanan yang lebih baik, harga yang lebih murah, dan respon yang lebih cepat dalam memenuhi kebutuhan pelanggan (Hansen dan Mowen 2007). Hasil (*throughput*) yang diinginkan dicapai setelah organisasi mengatasi kendala yang sering disebut sebagai *bottleneck*. Caranya dengan meningkatkan sistem, semua sistem saling terkoneksi dan bekerja sama, bukan per departemen seperti pada pendekatan tradisional. Secara sederhana TOC dilakukan melalui identifikasi kendala, pengelompokan kendala jangka pendek dan jangka panjang, dan penemuan cara untuk mengatasi kendala (mengurai *bottleneck*) (Mabin 2000).

Tsou (2012) menyebutkan bahwa kunci sukses menerapkan TOC adalah identifikasi kendala dalam suatu sistem. Terdapat lima tahapan implementasi TOC sebagai berikut.

Step 1: Identify the Constraints

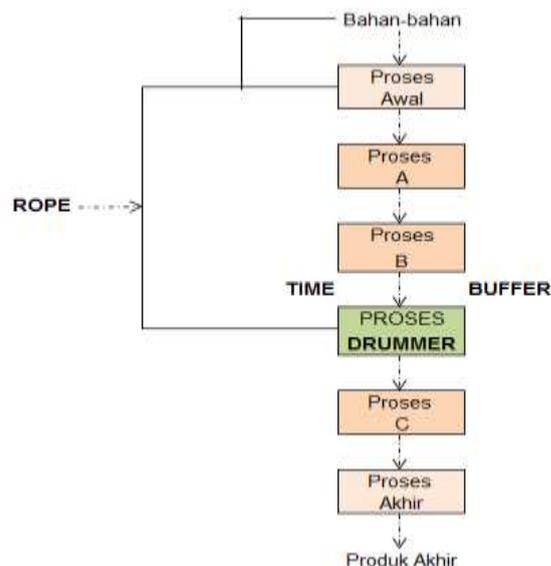
Pada tahap pertama ini, dilakukan identifikasi kendala apa saja yang terjadi yang mempengaruhi keseluruhan proses. Kendala yang mempengaruhi keseluruhan proses atau kendala utama disebut *drummer*. Kendala dapat berasal dari internal maupun eksternal organisasi. Kendala yang terjadi akibat tidak digunakannya semua sumber daya yang tersedia dalam memproduksi produk campuran disebut *loose constraint*, sedangkan kendala yang terjadi dalam kondisi semua sumber daya telah digunakan dalam memproduksi produk campuran disebut sebagai *binding constraint*.

Step 2: Exploit the Binding Constraints

Tahap kedua adalah mengeksploitasi sumber kendala hingga kapasitas maksimumnya. Jika pada suatu perusahaan hanya terdapat satu *binding constraint*, maka kendala tersebut dikategorikan sebagai *drummer*. Terkait hal ini, TOC sering disebut dengan sistem *drum-buffer-ropes* (DBR). Hansen dan Mowen (2007) menjelaskan DBR sebagai berikut.

A time buffer is the inventory needed to keep the constrained resource busy for a specified time interval. The purpose of a time buffer is to protect the throughput of the organization from any disruption that can be overcome within the specified time interval. Ropes are actions taken to tie the rate at which material is released into the plant (at the first operation) to the production rate of the constrained resource. The objective of a rope is to ensure that the work-in-process inventory will not exceed the level needed for the time buffer.

Dengan demikian, *time buffers* merupakan persediaan (sumber daya) yang dibutuhkan untuk menjaga sumber kendala teralihkan pada jangka waktu tertentu, sedangkan *ropes* adalah tindakan yang diambil untuk menjaga tingkat ketersediaan sumber daya untuk mengendalikan kendala. Mekanisme DBR ditunjukkan pada Gambar 1 berikut.



Gambar 1. *Drum-Buffer-Rope System* (Dimodifikasi dari Hansen dan Mowen 2007).

Step 3: Subordinate Everything to the Decision in Step 2

Pada tahap ke-3 seluruh departemen/fungsi harus berkoordinasi untuk mengatasi *drummer*. Departemen lain harus menyesuaikan tingkat produksi/layanan yang dibutuhkan untuk mengatasi *drummer*. Dengan kata lain, diperlukan keputusan manajerial yang berfokus untuk mengatasi *drummer*.

Step 4: Elevate the Binding Constraints

Setelah manajemen mengambil tindakan yang paling mungkin terhadap kendala yang saat ini ada, langkah selanjutnya adalah memulai program perbaikan berkelanjutan dengan mengurangi keterbatasan *binding constraint* yang terjadi. Misalnya, penambahan mesin dan memaksimalkan penggunaannya, pelatihan tambahan terhadap beberapa pegawai, atau penambahan jumlah pegawai. Tahap ini sekaligus sebagai tahap evaluasi dari tahapan sebelumnya.

Step 5: Repeat the Process

Tahap terakhir dari TOC adalah mengulangi dan menelaah semua proses yang dilakukan. Jika tahap 1 s.d. 4 belum mengatasi kendala, maka tahapan TOC dapat diulangi/diterapkan untuk mengurai *drummer* di proses lain tersebut. Tujuan tahap terakhir ini adalah untuk meningkatkan performa secara terus-menerus melalui manajemen terhadap kendala.

3. METODE PENELITIAN

Studi terapan TOC pada layanan penghapusan NPWP di KPP Pratama Ketapang menggunakan pendekatan kualitatif. Penelitian terapan dilakukan dengan tujuan menerapkan suatu teori untuk memecahkan permasalahan praktis (Sugiyono 2010). Jenis data dalam penelitian ini adalah data kualitatif yaitu kumpulan SOP yang digunakan dalam proses layanan penghapusan NPWP, serta data kuantitatif yaitu data jumlah pegawai, jumlah dokumen permohonan, dan jumlah dokumen penyelesaian penghapusan NPWP. Data ini merupakan data primer yang bersumber dari dokumen register/rekapitulasi penyelesaian permohonan penghapusan NPWP. Peneliti juga

melakukan studi pustaka mengenai teori dan kaitannya dengan SOP penghapusan NPWP, melakukan wawancara dengan pegawai Seksi Pelayanan dan Seksi Pemeriksaan KPP Pratama Ketapang mengenai praktik di lapangan, meminta dan menelaah dokumen sumber, serta mengolaborasi data berdasarkan pengalaman peneliti.

Peneliti mempelajari SOP dan membuat kelompok kegiatan/tahapan aktivitas utama dalam layanan penghapusan NPWP. Selanjutnya berdasarkan TOC, peneliti mengidentifikasi kendala yang terjadi pada proses layanan penghapusan NPWP sehingga dapat mengatasi *bottleneck* pada suatu tahapan, dan memberikan rekomendasi perbaikan yang dapat digunakan oleh manajemen. Studi terapan ini mencerminkan suatu penelitian deskriptif kualitatif yang akan menganalisis kendala pada proses layanan penghapusan NPWP di KPP Pratama Ketapang. Analisis dilakukan terhadap dokumen permohonan penghapusan NPWP, produk hukum/SK yang diterbitkan, waktu penyelesaian kegiatan, serta ketersediaan sumber daya di Seksi Pelayanan dan Seksi Pemeriksaan KPP Pratama Ketapang. Kerangka pemikiran studi terapan ini ditunjukkan pada Gambar 2.



Gambar 2. Kerangka Pemikiran Penelitian.

Berdasarkan Gambar 2, praktik layanan penghapusan NPWP di KPP Pratama Ketapang dibandingkan dengan SOP Penghapusan NPWP, lalu dapat ditentukan proses-proses utama yang dikerjakan. Proses-proses utama ditranslasikan ke dalam bagan sistem DBR sesuai tahapan implementasi TOC. Selanjutnya diambil keputusan manajerial atau solusi untuk mengatasi *bottleneck* pada sistem (tahap ke-3 TOC). Terakhir dari tahap ke-4 dan 5 TOC yang diterapkan, diharapkan dapat menciptakan peningkatan performa organisasi.

4. HASIL PENELITIAN

4.1 Tinjauan Ruang Lingkup Penghapusan NPWP pada KPP Pratama

Penghapusan NPWP dilakukan baik melalui permohonan Wajib Pajak (WP) atau penghapusan secara jabatan. Penghapusan dilakukan terhadap WP yang sudah tidak memenuhi persyaratan subjektif dan/atau objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Dasar hukum penghapusan NPWP mengacu pada Peraturan Pemerintah No. 74 Tahun 2011, Permenkeu No. 17/PMK.03/2013, Permenkeu No. 146/PMK.03/2012, Permenkeu No. 73/PMK.03/2012, yang diperjelas dengan Peraturan Dirjen Pajak No. PER-20/PJ/2013 dan SOP Nomor KPP30-0025, KPP30-0114, dan KPP50-0059.

Penghapusan NPWP dilakukan berdasarkan hasil pemeriksaan atau hasil verifikasi. Penghapusan NPWP

berdasarkan hasil verifikasi dilakukan terhadap WP orang pribadi yang telah meninggal dunia dan tidak meninggalkan warisan; WP bendahara pemerintah yang tidak lagi memenuhi syarat sebagai WP karena yang bersangkutan sudah tidak lagi melakukan pembayaran; WP orang pribadi yang telah meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya; WP yang memiliki lebih dari satu NPWP untuk menentukan NPWP yang dapat digunakan sebagai sarana administratif dalam pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan; WP orang pribadi yang berstatus sebagai pengurus, komisaris, pemegang saham/pemilik dan pegawai yang telah diberikan NPWP melalui pemberi kerja/bendahara pemerintah dan penghasilan netonya tidak melebihi Penghasilan Tidak Kena Pajak; WP badan kantor perwakilan perusahaan asing yang tidak mempunyai kewajiban pajak penghasilan badan dan telah menghentikan kegiatan usahanya; warisan yang belum terbagi dalam kedudukan sebagai subjek pajak sudah selesai dibagi; wanita yang sebelumnya telah memiliki NPWP dan menikah tanpa membuat perjanjian pemisahan harta dan penghasilan serta tidak ingin melaksanakan hak dan memenuhi kewajiban perpajakannya terpisah dari suaminya; wanita kawin yang memiliki NPWP berbeda dengan NPWP suami dan pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakannya digabungkan dengan pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan suami; anak belum dewasa yang telah memiliki NPWP; WP bentuk usaha tetap yang telah menghentikan kegiatan usahanya di Indonesia; atau WP badan tertentu selain perseroan terbatas dengan status tidak aktif (non efektif) yang tidak mempunyai kewajiban pajak penghasilan dan secara nyata tidak menunjukkan adanya kegiatan usaha. Penghapusan NPWP terhadap WP selain yang termasuk kriteria verifikasi, dilakukan berdasarkan hasil pemeriksaan.

4.2 Tata Cara Pengajuan Permohonan Penghapusan NPWP

Penghapusan NPWP umumnya dilaksanakan berdasarkan permohonan dari WP atas sebab-sebab sebagaimana telah diuraikan sebelumnya. Mengacu pada Permenkeu No. 73/PMK.03/2012, Perdirjen No. PER-20/PJ/2013, dan SOP terkait, langkah/tata cara pengajuan permohonan penghapusan NPWP sebagai berikut.

- Permohonan penghapusan NPWP dapat dilakukan dengan menyampaikan permohonan secara tertulis atau secara elektronik melalui *e-registration*.
- Permohonan secara tertulis dilakukan dengan mengisi dan menandatangani Formulir Penghapusan NPWP.
- WP yang telah mengisi dan menandatangani Formulir Penghapusan NPWP harus melengkapi formulir penghapusan tersebut dengan dokumen yang disyaratkan, meliputi: surat keterangan kematian atau dokumen sejenis dari instansi yang berwenang dan surat pernyataan bahwa tidak mempunyai warisan atau surat pernyataan bahwa warisan sudah terbagi dengan menyebutkan ahli waris, untuk orang pribadi yang meninggal dunia; dokumen yang menyatakan bahwa WP telah meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya,

untuk orang pribadi yang meninggalkan Indonesia selama-lamanya; dokumen yang menyatakan bahwa WP sudah tidak ada lagi kewajiban sebagai bendahara, untuk bendahara pemerintah; surat pernyataan mengenai kepemilikan NPWP ganda dan fotokopi semua kartu NPWP yang dimiliki, untuk WP yang memiliki lebih dari satu NPWP; fotokopi buku nikah atau dokumen sejenis dan surat pernyataan tidak membuat, perjanjian pemisahan harta dan penghasilan atau surat pernyataan tidak ingin melaksanakan hak dan memenuhi kewajiban perpajakannya terpisah dari suami, untuk wanita kawin yang sebelumnya telah memiliki NPWP; dokumen yang menunjukkan bahwa WP badan termasuk bentuk usaha tetap telah dibubarkan sehingga tidak memenuhi persyaratan subjektif dan objektif, seperti akta pembubaran badan yang telah disahkan oleh instansi berwenang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

- d. Permohonan secara tertulis dan kelengkapannya disampaikan ke KPP yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan atau tempat kegiatan usaha WP dengan cara langsung ke KPP atau melalui Kantor Pelayanan Penyuluhan dan Konsultasi Perpajakan (KP2KP), melalui pos, atau melalui perusahaan jasa ekspedisi atau jasa kurir.
- e. Dalam hal permohonan secara tertulis disampaikan melalui KP2KP, maka KP2KP meneruskan permohonan penghapusan NPWP ke KPP.
- f. Pengiriman dokumen atas permohonan yang diajukan melalui *e-registration* dapat dilakukan dengan cara mengunggah salinan digital (*softcopy*) dokumen melalui aplikasi *e-registration* atau mengirimkannya dengan menggunakan Surat Pengiriman Dokumen yang telah ditandatangani.
- g. Apabila dokumen yang disyaratkan belum diterima KPP dalam jangka waktu 14 hari kerja setelah penyampaian permohonan penghapusan secara elektronik, permohonan tersebut dianggap tidak diajukan.
- h. Terhadap penyampaian permohonan secara tertulis, KPP memberikan Bukti Penerimaan Surat (BPS) apabila permohonan dinyatakan diterima lengkap.
- i. Terhadap penyampaian permohonan secara tertulis yang diterima secara tidak lengkap, berlaku ketentuan dalam hal permohonan disampaikan secara langsung, permohonan dikembalikan kepada WP; atau dalam hal permohonan disampaikan melalui pos atau jasa ekspedisi atau jasa kurir, KPP menyampaikan pemberitahuan tertulis mengenai ketidaklengkapan tersebut.
- j. Dalam hal penghapusan NPWP terkait dengan WP orang pribadi yang meninggal dunia, permohonan penghapusan NPWP dapat diajukan oleh salah seorang ahli waris, pelaksana wasiat, atau pihak yang mengurus harta peninggalan.

4.3 Ketentuan Penerbitan Surat Keputusan Penghapusan NPWP

Layanan penghapusan NPWP dilakukan sampai dengan diterbitkannya SK Penghapusan NPWP

(Permenkeu No. 73/PMK.03/2012, Perdirjen No. PER-20/PJ/2013). SK ini dapat diterbitkan dalam hal:

- a. Berdasarkan hasil pemeriksaan atau hasil verifikasi terdapat rekomendasi penghapusan NPWP;
- b. Tidak terdapat utang pajak, atau terdapat utang pajak tetapi penagihannya sudah daluwarsa; WP orang pribadi meninggal dunia dengan tidak meninggalkan warisan dan tidak mempunyai ahli waris atau ahli waris tidak dapat ditemukan; atau WP tidak mempunyai harta kekayaan;
- c. Tidak terdapat proses hukum atau proses administrasi perpajakan (pembetulan, gugatan, keberatan, banding, pengurangan sanksi administrasi, pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak, pengurangan atau pembatalan Surat Tagihan Pajak, dan peninjauan kembali).
- d. Seluruh NPWP cabang WP telah dihapus, dalam hal penghapusan NPWP dilakukan terhadap NPWP pusat.
- e. Penerbitan keputusan dilakukan dalam jangka waktu paling lama: 6 bulan sejak tanggal BPS dalam hal permohonan diajukan oleh WP orang pribadi; atau 12 bulan sejak tanggal BPS, dalam hal permohonan diajukan oleh WP badan.
- f. Apabila jangka waktu tersebut telah terlampaui dan KPP tidak menerbitkan keputusan, permohonan WP dianggap dikabulkan dan KPP menerbitkan SK Penghapusan NPWP dalam jangka waktu paling lama satu bulan setelah jangka waktu penyelesaian yang seharusnya berakhir.

4.4 Tinjauan SOP Layanan Penghapusan NPWP

Standard Operating Procedures (SOP) penghapusan NPWP merupakan panduan/pedoman pelaksanaan proses penghapusan NPWP mulai dari permohonan WP sampai dengan SK Penghapusan NPWP diterbitkan dan disampaikan. Ringkasan SOP penghapusan NPWP (SOP No. KPP30-0025) sebagai berikut.

- a. WP mengisi dan menyerahkan formulir permohonan beserta dokumen yang disyaratkan kepada Petugas Pendaftaran di Tempat Pelayanan Terpadu (TPT).
- b. Petugas Pendaftaran menerima formulir permohonan dan dokumen yang disyaratkan kemudian meneliti kelengkapan berkas permohonan.
- c. Dalam hal berkas permohonan belum lengkap, dihimbau kepada WP untuk melengkapinya. Dalam hal berkas permohonan sudah lengkap, Petugas Pendaftaran mencetak Lembar Pengawasan Arus Dokumen (LPAD) dan BPS. BPS diserahkan kepada WP, sedangkan LPAD digabungkan dengan berkas permohonan. Berkas permohonan diteruskan kepada Kepala Seksi Pelayanan.
- d. Kepala Seksi Pelayanan meneliti berkas permohonan untuk ditindaklanjuti melalui pemeriksaan atau verifikasi.
- e. Berkas permohonan selanjutnya diproses melalui SOP Tata Cara Pemeriksaan atau Tata Cara Verifikasi (SOP No. KPP50-0059).

- f. Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atau Laporan Hasil Verifikasi (LHV) disampaikan kepada Kepala Seksi Pelayanan.
- g. Kepala Seksi Pelayanan menugaskan Petugas Pendaftaran untuk menindaklanjuti.
- h. Petugas Pendaftaran menerima dan merekam nomor Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atau Laporan Hasil Verifikasi (LHV). Berdasarkan LHP atau LHV, jika tidak memenuhi syarat untuk dihapuskan, Petugas Pendaftaran mencetak konsep Surat Penolakan Penghapusan NPWP dan menyampaikannya kepada Kepala Seksi Pelayanan, WP memenuhi syarat untuk dihapuskan.
- i. Petugas Pendaftaran mengecek apakah penghapusan NPWP sesuai batas waktu. Dalam hal penghapusan NPWP dilakukan sesuai batas waktu, petugas pendaftaran membuat dan menandatangani konsep Surat Keputusan Penghapusan NPWP dan konsep Berita Acara (BA) Penghapusan NPWP. Dalam hal penghapusan NPWP dilakukan melewati batas waktu, petugas pendaftaran membuat dan menandatangani konsep Surat Keputusan Penghapusan NPWP dan konsep BA Penghapusan NPWP Melewati Batas Waktu;
- j. Petugas Pendaftaran menyerahkan konsep Surat Keputusan Penghapusan NPWP, konsep BA Penghapusan NPWP atau konsep BA Penghapusan NPWP Melewati Batas Waktu kepada Kepala Seksi Pelayanan.
- k. Kepala Seksi Pelayanan meneliti dan menandatangani Surat Penolakan Penghapusan NPWP atau Surat Keputusan Penghapusan NPWP, BA Penghapusan NPWP atau konsep BA Penghapusan NPWP Melewati Batas Waktu.
- l. Konsep BA Penghapusan NPWP Melewati Batas Waktu selanjutnya disampaikan kepada Kepala Kantor.
- m. Kepala Kantor meneliti dan menandatangani BA Penghapusan NPWP Melewati Batas Waktu dan mengembalikannya ke Seksi Pelayanan.
- n. Surat Penolakan Penghapusan NPWP atau Surat Keputusan Penghapusan NPWP, BA Penghapusan NPWP selanjutnya dikembalikan kepada Petugas Pendaftaran.
- o. Petugas Pendaftaran menatausahakan dokumen dan menyampaikan Surat Penolakan Penghapusan NPWP atau Surat Keputusan Penghapusan NPWP kepada WP.
- p. Jangka Waktu Penyelesaian: KPP menerbitkan dan menyampaikan BPS atau pemberitahuan secara tidak tertulis mengenai ketidaklengkapan pada saat dokumen dinyatakan lengkap, dalam hal permohonan dilakukan secara tertulis dan disampaikan secara langsung; paling lambat satu hari kerja setelah dokumen diterima oleh Petugas Pendaftaran, dalam hal permohonan disampaikan melalui pos atau melalui perusahaan jasa ekspedisi atau kurir; paling lambat satu hari kerja setelah dokumen diterima oleh Petugas Pendaftaran, dalam hal penerusan dokumen oleh KP2KP. Penyelesaian paling lama 6 bulan untuk WP orang

pribadi, dan paling lama 12 bulan untuk WP badan sejak tanggal permohonan diterima secara lengkap dari WP. Apabila jangka waktu telah terlampaui dan KPP tidak menerbitkan keputusan, permohonan dianggap dikabulkan dan KPP harus segera menerbitkan Surat Keputusan Penghapusan NPWP dalam jangka waktu satu bulan setelah jangka waktu berakhir.

Berdasarkan pengamatan dan wawancara, layanan penghapusan NPWP di KPP Pratama Ketapang sesuai dengan SOP. Proses utama ditunjukkan pada Gambar 3.



Gambar 3. Proses Utama Layanan Penghapusan NPWP KPP Pratama Ketapang.

Setelah identifikasi tahapan layanan penghapusan NPWP di KPP Pratama Ketapang, diperlukan data jumlah permohonan penghapusan NPWP serta data jumlah pegawai yang berkaitan langsung dalam proses penghapusan NPWP tersebut. Data permohonan dan pegawai layanan penghapusan NPWP Semester I 2017 ditunjukkan pada Tabel 1 dan 2.

Tabel 1. Data Permohonan Penghapusan NPWP di KPP Pratama Ketapang

No.	Jenis Aktivitas (Proses)	Jumlah	Lama Proses
1	Penerimaan permohonan di TPT	54	Paling lama satu hari setelah diterima
2	Penelitian permohonan	50	
3	Penerusan permohonan ke Seksi Pemeriksaan	50	
4	Proses verifikasi atau pemeriksaan dan pembuatan LHV/LHP	37	Paling lama 6 bulan (WP orang pribadi) dan 12 bulan (WP badan)
5	Penerbitan SK Penghapusan NPWP	37	

Tabel 2. Data Pegawai Layanan Penghapusan NPWP di KPP Pratama Ketapang

No.	Jenis Aktivitas (Proses)	Seksi	Jumlah Pegawai
1	Penerimaan permohonan di TPT	Seksi Pelayanan (Petugas TPT)	1
2	Penelitian permohonan	Seksi Pelayanan	1
3	Penerusan permohonan ke Seksi Pemeriksaan	Seksi Pelayanan	1
4	Proses verifikasi atau pemeriksaan dan pembuatan LHV/LHP	Seksi Pemeriksaan	2
5	Penerbitan SK Penghapusan NPWP	Seksi Pelayanan	1

4.5 Implementasi Tahapan TOC pada Layanan Penghapusan NPWP

Step 1: Identify the Organization's Constraint

Kendala yang dihadapi organisasi dalam rangkaian proses penyelesaian permohonan penghapusan NPWP diidentifikasi berdasarkan uraian sebelumnya. Dalam penghapusan NPWP, yang menjadi *initial process* adalah proses penerimaan permohonan di loket TPT.

Proses tersebut sangat bergantung pada jumlah permohonan penghapusan NPWP yang diajukan oleh WP sehingga dalam hal ini, jumlah permohonan yang diajukan oleh WP menjadi *input* awal sekaligus sebagai *external constraint*. Proses penerimaan permohonan juga bergantung pada beberapa hal dalam lingkungan organisasi, seperti sistem *e-registration*, performa alat pendukung (PC dan mesin cetak BPS), serta ketersediaan/jumlah pegawai *front office*. Hal-hal tersebut menjadi *internal constraint* pada proses penerimaan permohonan. Jumlah pegawai belum secara penuh digunakan dalam bauran produk, sehingga dapat digolongkan sebagai *internal loose constraint*.

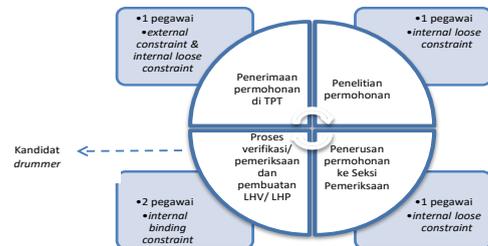
Output dari proses penerimaan permohonan, yakni jumlah permohonan yang dianggap lengkap dan telah diberikan BPS, selanjutnya menjadi input pada proses penelitian permohonan. Penelitian permohonan pada segmen ini merupakan penelitian yang dilakukan oleh Kepala Seksi Pelayanan guna menentukan usulan yang tepat atas tindak lanjut dari permohonan-permohonan tersebut: apakah suatu permohonan termasuk dalam kelompok yang harus ditindaklanjuti melalui proses verifikasi atau tidak. Dalam proses penelitian ini, kendala terdapat pada satu Kepala Seksi yang meneliti permohonan (*internal constraint*), namun alternatif menambah jumlah Kepala Seksi Pelayanan dinilai tidak tepat.

Proses selanjutnya adalah penerusan permohonan ke Seksi Pemeriksaan. Proses ini dikerjakan oleh satu pegawai *back office* Seksi Pelayanan dengan membuat nota dinas (ND) berdasarkan usulan Kepala Seksi Pelayanan. Dari *initial process*, yakni penerimaan permohonan sampai dengan proses penerusan ke Seksi Pemeriksaan, pengaruh kendala-kendala yang ada tidak begitu signifikan terhadap hasil keluaran (*output*).

Proses ke-4 verifikasi merupakan proses yang memakan waktu paling lama dalam rangkaian proses penghapusan NPWP. Untuk penghapusan NPWP orang pribadi berjangka waktu 6 bulan dan untuk badan berjangka waktu 12 bulan sejak permohonan diterima lengkap. Dalam proses ini, SOP sudah berpindah ke Seksi Pemeriksaan. Pegawai Seksi Pemeriksaan melakukan verifikasi atau pemeriksaan, dimulai dari meminjam berkas dan mengumpulkan data, melakukan survei lokasi, mengolah, dan menganalisis hasil olahan data, membuat kertas kerja, membuat konsep laporan, sampai dengan menerbitkan Laporan Hasil Verifikasi (LHV) atau Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP). Proses yang panjang dan sulit tentunya menimbulkan kendala dalam menghasilkan *output*. Berdasarkan observasi lapangan dan wawancara, kendala utama terdapat pada keterbatasan jumlah pegawai Seksi Pemeriksaan yang langsung mengerjakan proses ini. Diketahui bahwa sumber daya yang terbatas sudah dikerahkan sepenuhnya bahkan bekerja melebihi kapasitasnya, sehingga kendala ini diindikasikan sebagai *binding constraint* (kandidat *drummer*).

Output proses ke-4 mengalir ke proses selanjutnya yaitu penerbitan SK Penghapusan atau Penolakan Penghapusan NPWP. Seksi Pelayanan meneruskan permohonan ke Seksi Pemeriksaan sampai dengan

dihasilkannya LHV/LHP. Proses ini tercatat dalam aplikasi SIDJP sehingga kendala waktu pengerjaan SK pada Seksi Pelayanan diatasi. Kendala lainnya adalah jumlah pegawai Seksi Pelayanan yakni satu orang. Kapasitas pegawai tersebut belum secara penuh digunakan dalam bauran layanan sehingga masih menjadi *internal constraint* (termasuk *loose constraint*). Gambar 4 menunjukkan identifikasi kendala.

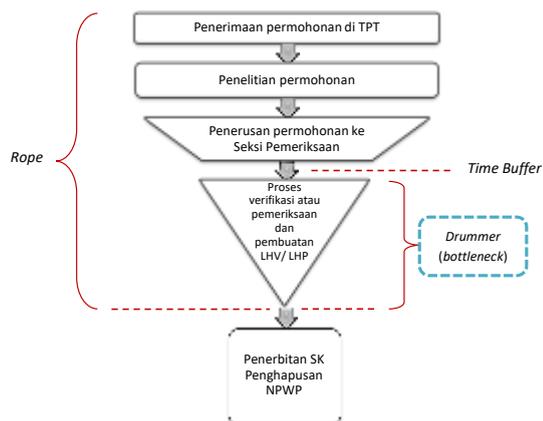


Gambar 4. Identifikasi Kendala dan Kandidat *Drummer*.

Step 2: Exploit the Binding Constraint

Pada tahapan pertama telah diidentifikasi bahwa proses penghapusan NPWP di KPP Pratama Ketapang hanya memiliki satu *binding constraint* yaitu pada proses verifikasi/pemeriksaan dan pembuatan laporan hasil verifikasi/pemeriksaan, sehingga *binding constraints* pada tahap ini secara otomatis merupakan *drummer* sesuai dengan TOC. *Drummer* merupakan level kendala produksi untuk semua proses. Hasil dari proses verifikasi/pemeriksaan dan pembuatan laporan verifikasi/pemeriksaan menjadi dasar yang menentukan jumlah penerbitan SK Penghapusan/Penolakan Penghapusan NPWP. Proses selanjutnya (*downstream*), yakni penerbitan SK Penghapusan/Penolakan Penghapusan NPWP merupakan *loose constraints*.

Pengaturan *input* dan *output* atas proses sebelum *drummer* (*upstream*) sebaiknya ditentukan sesuai dengan kapasitas *drummer* untuk mengantisipasi penumpukan permohonan dalam proses verifikasi/pemeriksaan dan pembuatan laporan verifikasi/pemeriksaan dan penerbitan SK penghapusan/penolakan NPWP. Penumpukan permohonan dalam proses tersebut menimbulkan risiko layanan penghapusan NPWP melewati jangka waktu. Dalam TOC terdapat *rope* dan *time buffer*. *Rope* adalah tindakan untuk mengikat proses agar proses tidak melebihi level yang dibutuhkan untuk *time buffer*. Dalam hal ini *rope* pada proses penghapusan NPWP ada pada proses awal sampai dengan *drummer*. *Time buffer* merupakan aktivitas yang dapat menjaga proses pada *drummer* tetap maksimal dengan jumlah permohonan yang minimal. Berdasarkan hasil pengamatan, aktivitas yang dapat dijadikan *time buffer* yaitu proses persiapan pemeriksaan, seperti meminta kelengkapan data tambahan dan mengajukan usulan pemeriksaan penghapusan NPWP. Apabila proses persiapan pemeriksaan memakan waktu pada *drummer constraint*, maka kapasitas akan menurun. Jadi, aktivitas persiapan pemeriksaan penting dilakukan untuk mengantisipasi lamanya proses verifikasi. Gambar 5 menunjukkan mekanisme DBR pada layanan penghapusan NPWP.



Gambar 5. DBR Layanan Penghapusan NPWP (hasil olah data).

Step 3: Subordinate Everything Else to the Decisions Made in Step 2

Berdasarkan data yang dikumpulkan, dikaitkan dengan langkah ke-3 dalam TOC ini, maka proses-proses sebelum drummer yaitu proses yang dikerjakan oleh Seksi Pelayanan haruslah saling terkoordinasi dengan kebutuhan drummer. Berdasarkan data Semester I layanan penghapusan NPWP di KPP Pratama Ketapang, kapasitas pada proses penerimaan permohonan adalah 54 permohonan dibagi 26 minggu dalam satu semester atau 2,07 permohonan per minggu, kapasitas pada proses usulan dan proses penerusan permohonan pun tidak jauh berbeda, yaitu 50 permohonan dibagi 26 minggu dalam satu semester atau 1,92 per minggu. Dalam hal ini proses sebelum drummer merupakan loose constraint, sedangkan kapasitas pada proses verifikasi/pemeriksaan dan pembuatan LHV/LHP (drummer) hanya 37 permohonan dibagi 26 minggu dalam satu semester atau 1,42 per minggu. Walaupun telah terdapat time buffer, risiko seperti penumpukan permohonan dan layanan yang melewati jangka waktu tetaplah ada yaitu apabila input dari initial process sampai dengan drummer meningkat (misalnya meningkat 25% dari proses sebelumnya menjadi 62 permohonan per minggu). Drummer bersifat mengikat terhadap kapasitas output sehingga setiap keputusan yang akan diambil oleh organisasi pada langkah ke-3 ini harus pula mempertimbangkan kondisi pada langkah sebelumnya.

Step 4: Elevate the Binding Constraint

Langkah selanjutnya yaitu melakukan pengembangan berkelanjutan untuk mengurangi kendala yang masih terjadi. Ini dapat dilakukan melalui peningkatan kapasitas pada drummer. Sebagai contoh, diasumsikan bahwa kapasitas total penerimaan permohonan di Seksi Pemeriksaan adalah 62 permohonan per minggu. Kapasitas penyelesaian permohonan tiap minggu pada Seksi Pemeriksaan harus ditingkatkan dari 1,42 menjadi 2,38 permohonan per minggu. Maka manajemen dapat mengusulkan penambahan menjadi empat pegawai/petugas pemeriksa pajak sehingga kapasitas output meningkat dan dapat mengatasi jumlah penerimaan permohonan walaupun terjadi kenaikan sampai dengan 25%. Dalam hal ini proses yang semula merupakan drummer atau binding constraint akan

menjadi loose constraint yang dapat meningkatkan kinerja dan hasil keluaran (output). Perhitungan kapasitas ditunjukkan pada Tabel 3.

Tabel 3. Kemungkinan Peningkatan Kapasitas dengan Penambahan Pegawai/Petugas Pemeriksa Pajak (Elevate the Binding Constraint)

No.	Jenis Aktivitas (Proses)	Jumlah Pegawai	Kapasitas Per Minggu
1	Proses verifikasi atau pemeriksaan dan pembuatan LHV/LHP	2	1,42
		3	2,13
		4	2,84
		5	3,55
		6	4,26

Step 5: Repeat the Process

Ini merupakan langkah terakhir dari TOC terkait evaluasi dan continuous improvement. Setelah kendala sumber daya pada proses verifikasi/pemeriksaan dan pembuatan LHV/LHP telah dapat dikendalikan (telah menjadi loose constraint), selanjutnya perlu dilakukan kembali indentifikasi terhadap binding constraint yang lainnya. misalnya dengan kondisi binding constraint pada Seksi Pemeriksaan telah berubah menjadi loose constraint dan proses layanan penghapusan NPWP telah berjalan beberapa waktu, ternyata ditemukan/diidentifikasi bahwa terdapat binding constraint pada proses penerimaan permohonan. maka terhadap binding constraint tersebut ditetapkan sebagai drummer dan selanjutnya diterapkan kembali langkah-langkah dalam TOC ini agar kendala mengikat tersebut dapat diubah menjadi loose constraint.

Berdasarkan uraian tahapan TOC tersebut, dapat dibuktikan bahwa TOC dapat diaplikasikan di sektor publik (jasa). Riset terapan TOC pada dunia akademik oleh Balakrishnan, Cheng, dan Trietsch (2008) mendukung bahwa TOC dibutuhkan untuk upaya memfokuskan kembali aspek-aspek penting dari proses manajemen untuk menghasilkan sesuatu yang mudah dipahami. Riset Tsou (2012) menunjukkan hal serupa bahwa hasil evaluasi penerapan TOC dapat digunakan untuk memodifikasi skedul proyek. Tsou menerapkan konsep TOC pada penyusunan skedul proyek. Penerapan lima langkah mendorong suksesnya TOC. Morse, Davis, dan Hartgraves (2000) menyebutkan bahwa TOC didasarkan atas adanya kendala yang menghambat kinerja, makanya perlu diatasi. Pendekatan mengelola kendala mendorong pada perbaikan variabel operasional, seperti waktu tunggu, siklus layanan, kinerja jatuh tempo, dan kapasitas produksi. Ini semua akan meningkatkan kinerja organisasi. Dengan demikian, jika kendala diatasi, kinerja organisasi meningkat. Hal ini selaras pernyataan Nagarkatte dan Oley (2018) bahwa: "A constraint is the most important factor in an organization (or personal life) that needs attention. Giving that attention, dedicating resources to improve that factor, will bring about the greatest change in the organization (or personal life)." Mabin (2000) menegaskan pula bahwa metode TOC dapat

mengatasi problem yang dialami saat ini dan menjadikan hubungan sebab-akibat hingga memberikan aksi terbaik untuk mengatasi permasalahan.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan data dan pembahasan, dapat disimpulkan bahwa TOC berguna dalam pengelolaan sumber daya dan dapat diterapkan pada organisasi sektor publik yang berorientasi pada layanan. TOC tidak hanya berperan memberikan peningkatan *throughput* dalam bentuk finansial, tetapi juga sebagai alat ukur kinerja layanan.

Studi terapan TOC pada layanan penghapusan NPWP pada KPP Pratama Ketapang dimulai dengan identifikasi lima proses utama, yaitu penerimaan permohonan di TPT, penelitian permohonan, penerusan permohonan ke Seksi Pemeriksaan, proses verifikasi atau pemeriksaan dan pembuatan LHV/LHP, serta penerbitan SK Penghapusan NPWP. *Initial process* yakni penerimaan permohonan dipengaruhi oleh banyaknya pengajuan permohonan penghapusan NPWP oleh Wajib Pajak (*external constraint*). Ketersediaan sumber daya (pegawai) menjadi *internal constraint* pada hampir setiap proses. Proses verifikasi atau pemeriksaan dan pembuatan LHV/LHP di Seksi Pemeriksaan adalah satu-satunya *binding constraint*, sekaligus merupakan *drummer*. Aktivitas yang dapat dijadikan *time buffer* yaitu proses persiapan pemeriksaan, seperti meminta kelengkapan data tambahan dan mengajukan usulan pemeriksaan penghapusan NPWP. Proses penerimaan permohonan di TPT sampai dengan verifikasi atau pemeriksaan dan pembuatan LHV/LHP merupakan *rope*. Didasarkan atas simulasi, maka penambahan menjadi empat pegawai/petugas pemeriksa pajak dapat memberikan peningkatan kinerja layanan dan hasil (*throughput*) yang lebih baik.

Berdasarkan simpulan tersebut, disarankan kepada manajemen untuk lebih memperhatikan kendala yang menghambat proses layanan penghapusan NPWP. Termasuk upaya yang dapat dilakukan seiring dengan analisis beban kerja adalah mengusulkan penambahan menjadi empat pegawai/petugas pemeriksa pajak. TOC juga diterapkan oleh KPP Pratama untuk pengambilan keputusan manajerial dalam rangka meningkatkan kinerja organisasi, tidak terbatas pada layanan penghapusan NPWP.

Saran merupakan tindak lanjut dari kesimpulan, berupa anjuran/ rekomendasi yang substansinya dapat menyangkut aspek operasional, kebijaksanaan, ataupun konsepsi. Saran sebaiknya disampaikan secara konkrit, realistis, praktis dan sistematis dalam upaya pemecahan masalah, sehingga saran ditujukan kepada para pihak yang terkait dengan implementasi penelitian maupun masyarakat akademis terkait *improvement* penelitian yang berkelanjutan.

6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Berdasarkan pembahasan, implikasi TOC bagi manajemen adalah mendorong manajemen sumber daya sektor publik yang berorientasi pada layanan. TOC memberikan peningkatan *throughput* dalam bentuk finansial (efisiensi anggaran) dan menjadi alat ukur kinerja layanan.

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah periode pengamatan dan penelitian yang hanya menangkap data layanan hanya satu semester. Penambahan sumber daya pegawai mengasumsikan kenaikan permohonan penghapusan NPWP sebesar 25%, artinya terdapat kemungkinan terjadinya peningkatan permohonan penghapusan NPWP kurang atau melebihi asumsi tersebut. Untuk penelitian berikutnya disarankan data yang diobservasi lebih banyak (memadai) sehingga asumsi lebih mendekati akurat. Di samping itu, penambahan sumber daya perlu memasukkan faktor biaya (anggaran).

DAFTAR PUSTAKA (REFERENCES)

- Balakrishnan, Jaydeep, Chun Hung Cheng, and Dan Trietsch. (2008). "The theory of constraints in academia: Its evolution, influence, controversies, and lessons". *Operations management education review*, 2, pp 97-114.
- Cox III, James F. and John G. Schleier, Jr. (2010). *Theory of constraints handbook*. USA: McGraw-Hill Companies, Inc.
- Curristine, Teresa, Zsuzsanna Lonti, and Isabelle Joumard. (2007). "Improving public sector efficiency: challenges and opportunities". *OECD journal on budgeting*. Volume 7 – No. 1.
- Hansen, D. R. and M. M. Mowen. (2007). *Managerial accounting*. Oklahoma: Thomson, South Western.
- Harel, Henry. (2012). *Where is the constraint? a theory of constraint diy toolkit*. SiAL Publishing.
- Horngren, Carles T., Srikant M. Datar, and M.V. Rajan. (2012). *Cost accounting: a managerial emphasis. Issues in accounting education* (14th ed., Vol. 25). Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Hilton, Ronald W., Michael W. Maher, and Frank H. Selto. (2006). *Cost management: strategies for business decisions*. New York: McGraw-Hill Companies, Inc.
- Kiisler, Ain. (2014). *Inventory management – basic concepts*. LogOnTrain Summer. L-Consult OÜ.
- Luis, Jose M. (2000). "Introduction to TOC". *Management and accounting web*. <http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumRuh196.htm>.
- Mabin, Victoria. (2000). *Goldratt's "Theory of Constraints" Thinking Processes: A Systems Methodology linking Soft with Hard*. Wellington: Victoria University of Wellington.
- Moroz, Ewa, Jerzy Szkutnik, and Kornelia Lazanyi. (2016). "Application of the theory of constraints in knowledge management". *Management, Enterprise and Benchmarking in the 21st Century*; Budapest: 205-214.

- Morse, Wayne J., James R. Davis, and Al L. Hartgraves. (2000). *Management accounting: a strategic approach*. USA: South-Western College Publishing.
- Nagarkatte, Umesh and Nancy Oley. (2018). *Theory of constraints: creative problem solving*. Boca Raton: Taylor & Francis Group, LLC.
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-20/PJ/2013 tentang *Tata Cara Pendaftaran dan Pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak, Pelaporan Usaha dan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak, Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak dan Pencabutan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak, serta Perubahan Data dan Pemindahan Wajib Pajak s.t.d.d. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-38/PJ/2013*.
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 146/PMK.03/2012 tentang *Tata Cara Verifikasi*.
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.03/2013 tentang *Tata Cara Pemeriksaan s.t.t.d. Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 184/PMK.03/2015*.
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 73/PMK.03/2012 tentang *Jangka Waktu Pendaftaran dan Pelaporan Kegiatan Usaha, Tata Cara Pendaftaran, Pemberian, Pemberian, dan Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak Serta Pengukuhan dan Pencabutan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak*.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 74 Tahun 2011 tentang *Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan*.
- Rattner, Sergio. 2006. "What is the theory of constraints, and how does it compare to lean thinking?" *Lean enterprise institute*. <https://www.lean.org/common/display/?o=223>
- Standard Operating Procedure (SOP) Nomor KPP30-0025 tentang *Tata Cara Penghapusan NPWP Melalui Tempat Pelayanan Terpadu di KPP*.
- Standard Operating Procedure (SOP) Nomor KPP30-0114 tentang *Tata Cara Penghapusan NPWP Melalui Aplikasi E-Registration di KPP*.
- Standard Operating Procedure (SOP) Nomor KPP50-0059 tentang *Tata Cara Pelaksanaan Pemeriksaan Untuk Tujuan Lain di Kantor Pelayanan Pajak*.
- Sugiyono. (2010). *Metode penelitian kuantitatif dan kualitatif dan r&d*. Bandung: Alfabeta.
- Tsou, Chi-Ming. (2012). "On the project management scheduling based on agent technology and theory of constraint". *International journal of electronic business management*; Hschinchu Vol. 10, Iss. 4.