

STUDI TERAPAN *THEORY OF CONSTRAINTS* LAYANAN PEMBERITAHUAN SURAT PAKSA PADA KPP PRATAMA NATAR

Darhasani
Direktorat Jenderal Pajak

Ali Tafriji Biswan
Politeknik Keuangan Negara STAN
Altafz2009@gmail.com

ABSTRACT

This study aims to identify issues in notification of forced which will be done within for law enforcement after the tax amnesty period granted by the government pursuant to Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 on Tax Amnesty. If the taxpayer still has tax obligations, then the tax collection action is part of a series of law enforcement. Notice of forced is the first step before any other repressive action, such as blocking, seizure, prevention, and even hostage taking. However, in practice, the processing of notification letters stagnates so that there is a queue (bottleneck). The qualitative study with theory of constraint tool shows that after the binding problem (binding constraint) overcome, the bottleneck in the process of notification of forced papers can be parsed so as to facilitate the process of law enforcement in KPP Pratama Natar in the next period.

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan mengidentifikasi isu-isu pemberitahuan surat paksa yang akan dilakukan dalam rangka penegakan hukum setelah masa *tax amnesty* yang diberikan oleh pemerintah berdasarkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Jika wajib pajak masih memiliki kewajiban pajak, maka tindakan penagihan pajak adalah bagian dari serangkaian penegakan hukum. Pemberitahuan surat paksa adalah langkah pertama sebelum tindakan represif lainnya, seperti pemblokiran, penyitaan, pencegahan, dan bahkan penyanderaan. Namun, dalam praktiknya, pengolahan pemberitahuan surat paksa terkendala sehingga terjadi antrean (*bottleneck*). Penelitian kualitatif dengan alat analisis *theory of constraint* menunjukkan bahwa setelah masalah pengikatan (*binding constraint*) diatasi, hambatan dalam proses pemberitahuan kertas paksa dapat diurai sehingga memudahkan proses penegakan hukum di KPP Pratama Natar pada periode berikutnya.

KATA KUNCI: *bottleneck*, surat paksa, *theory of constraints* (TOC).

1. PENDAHULUAN

Tahun 2016 digadang-gadang sebagai tahun penegakan hukum, hal ini secara tersurat diungkapkan dalam majalah *e-magz* Direktorat Jenderal Pajak edisi bulan Mei Tahun 2016. Melalui korespondensi majalah tersebut disebutkan bahwa bahwa DJP telah menyiapkan dan terus menyempurnakan perangkat hukum, sarana prasarana dan peningkatan kapasitas sumber daya manusianya untuk menyukseskan Tahun Penegakan Hukum Pajak. Disebutkan bahwa arah kebijakan dan strategi DJP tahun 2016 adalah tahun penegakan hukum dengan tema Peningkatan Efektivitas Penegakan Hukum. Rincian kebijakan tersebut antara lain: (a) memastikan kualitas dan konsistensi penegakan hukum; (b) meningkatkan efektivitas penagihan; (c) penegakan hukum secara selektif untuk memberikan efek jera kepada wajib pajak yang bisa dilakukan

dengan cara pemblokiran rekening wajib pajak, pencegahan ke luar negeri, penyanderaan, dan penyidikan. Penegakan hukum pajak meliputi proses penelitian, pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan, penyidikan dan penagihan.

Dinamika perpajakan dan perekonomian nasional berubah sedemikian sehingga Tahun Penegakan Hukum urung diberlakukan. Dalam perkembangannya, justru diterbitkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak atau yang lebih populer disebut sebagai *tax amnesty*. Pengampunan pajak diberlakukan dengan tujuan mempercepat pertumbuhan ekonomi, mendorong reformasi perpajakan, dan meningkatkan penerimaan pajak.

Sekilas terlihat bahwa kedua kebijakan tersebut berseberangan, yaitu *tax amnesty* memberi ampunan terhadap ketidakpatuhan yang telah dilakukan wajib pajak, sementara penegakan hukum perpajakan memberikan “hukuman” kepada wajib pajak yang tidak patuh. Namun jika melihat lebih lanjut pernyataan Presiden Joko Widodo yang dikutip laman berita *online* (<http://www.solopos.com>) yang mengatakan bahwa pengampunan pajak hanya sekali, setelah itu tak diampuni, maka hal ini mengisyaratkan bahwa setelah program *tax amnesty* akan dilakukan penegakan hukum. Dengan kata lain, disimpulkan bahwa program *tax amnesty* merupakan langkah awal sebelum pelaksanaan penegakan hukum pajak.

Sebagaimana diketahui sistem pemungutan pajak di Indonesia bermula dari *official assessment*, lalu diubah menjadi *self assessment* dalam rangka melakukan reformasi pajak (*tax reform*) yang memberikan kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan, menyetor, dan melaporkan pajaknya sendiri sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Keleluasaan ternyata menimbulkan konsekuensi adanya risiko ketidakpatuhan terkait pemenuhan kewajiban perpajakan yang dilaksanakan oleh wajib pajak. Oleh karena itu, diperlukan fungsi penegakan hukum.

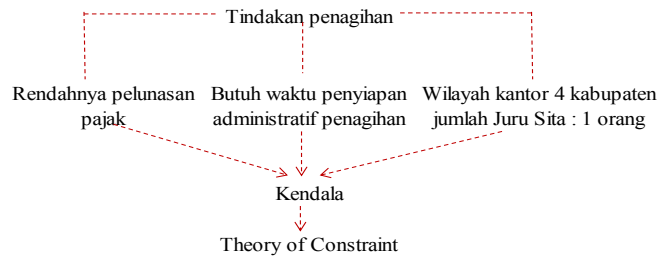
Kepatuhan wajib pajak merupakan hal yang penting dalam menunjang penerimaan pajak. Melalui studi ini peneliti menganalisis kendala salah satu dari bagian penting dari penegakan hukum, yaitu proses penagihan pajak terutama berkaitan dengan pemberitahuan surat paksa yang terdapat pada Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana telah Diubah dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000. Studi mengambil objek KPP Pratama Natar

yang secara operasional (teknis) menjalankan prosedur penagihan pajak melalui peran juru sita pajak.

Berdasarkan data akumulatif penagihan pajak KPP Natar mulai 2013 s.d. 2016, jumlah piutang pajak yang menjadi dasar penagihan pajak di KPP Pratama Natar adalah 8.316 surat tagihan dengan jumlah wajib pajak sebanyak 3.119 NPWP. Dengan demikian, jika diambil rata-rata tiap bulan adalah 193 (pembulatan) surat dasar penagihan dengan jumlah wajib pajak adalah 73 NPWP (pembulatan). Berdasarkan data penagihan yang dilakukan pada tahap pertama, jumlah yang tidak dilunasi sebelum tindakan penagihan sangat besar dengan rata-rata mencapai 84,54% dari dasar penagihan dan terdapat 87,37% wajib pajak yang tidak melunasinya. Hal ini menunjukkan bahwa secara garis besar pengenaan sanksi dengan menerbitkan dasar penagihan dan pemberian jangka waktu jatuh tempo setelah satu bulan belum signifikan untuk membuat wajib pajak melunasi pajaknya. Di samping jumlah wajib pajak yang belum melunasi kewajiban perpajakan pada tahap awal tersebut (kurangnya kesadaran wajib pajak), terdapat kendala lain di KPP Pratama Natar, yakni terbatasnya jumlah juru sita pajak. Untuk kantor dengan luas wilayah empat kabupaten, jumlah juru sita pajak yang hanya satu orang tentulah tantangan tersendiri. Belum lagi tugas administratif yang dilakukannya, misalnya menyiapkan surat-menyurat dalam rangka penagihan dan tindak lanjut penagihan, menyita waktu tersendiri dalam lima hari kerja.

Sebagaimana layaknya suatu organisasi, kantor pajak memiliki keterbatasan sumber daya dalam melaksanakan kegiatan untuk mencapai tujuannya, dalam hal ini berkaitan dengan penagihan pajak. Analisis dalam studi ini dilakukan terhadap kendala proses penagihan menggunakan salah satu teori akuntansi manajemen yaitu *theory of constraint* (TOC) atau teori kendala. Sesuai dengan prinsip utama akuntansi manajemen yaitu *continuous improvement*, melalui analisis ini diharapkan dapat dilakukan perbaikan terhadap hambatan/kendala yang ada sehingga dapat meningkatkan kualitas maupun kuantitas proses penagihan yang akhirnya menunjang dalam pencapaian visi, misi, dan tujuannya. Identifikasi awal atas permasalahan penagihan pajak tersebut dapat ditunjukkan pada Gambar 1.

Gambar 1. Identifikasi Kendala Penagihan Pajak



Studi TOC sudah banyak diterapkan pada sektor privat (*profit oriented*), terutama manufaktur (produksi). Misalnya, studi Trojanowska dan Dostatni (2017) menyimpulkan bahwa implementasi TOC meningkatkan ketepatan waktu pengiriman pesanan produk dan mendorong komunikasi dan standarisasi proses terkait pengiriman pesanan produk. 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. Studi Almeida, Penaforte, dan Yamashita (2013) juga menekankan bahwa mengatasi kendala berarti menyelesaikan sistem secara keseluruhan. Studi Grun dan Moroz (2013) menyimpulkan bahwa TOC dapat digunakan untuk meningkatkan kerangka umum *supply chain management* perusahaan. Meskipun tidak sebanyak pada sektor manufaktur, TOC sudah diteliti pada sektor jasa atau instansi publik. Misalnya, dengan menggunakan simulasi berbasis uji statistik, Mulyono, Manfaat, dan Achmadi (2013) menemukan bahwa TOC dapat diterapkan untuk mengidentifikasi kendala sistem transportasi laut, di antaranya dengan meningkatkan rasio efisiensi investasi. Studi TOC pada dunia akademik dilakukan oleh Balakrishnan, Cheng, dan Trietsch (2008) yang menyimpulkan bahwa TOC dibutuhkan untuk upaya memfokuskan kembali aspek-aspek penting dari proses manajemen untuk menghasilkan sesuatu yang mudah dipahami. Untuk instansi pemerintah, studi TOC Anita dan Asmadewa (2017) mengusulkan solusi mengatasi kendala adalah dengan menerapkan *single submission* dan *single risk management* sehingga kendala dalam *dwelling time* kepabeanan dan cukai teratasi.

Seiring dengan permasalahan yang dihadapi KPP Pratama Natar, studi TOC diharapkan memberikan manfaat dan solusi dalam mengatasi kendala penagihan pajak. Dengan demikian, studi ini memiliki tujuan mengidentifikasi lebih mendalam tentang kendala yang terjadi dalam penagihan pajak, menjelaskan penerapan tahap demi tahap

TOC untuk mengurai permasalahan dan menyajikan alternatif solusi, lalu memberikan masukan kepada manajemen untuk perbaikan penagihan pajak.

2. TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Kepatuhan dan Sanksi Pajak

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, kepatuhan diartikan sebagai: “sifat patuh dan ketaatan”. Dikaitkan dengan perpajakan, kepatuhan berarti memenuhi kewajiban perpajakan sebagai wajib pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Menurut Safri Nurmantu dalam Rahayu (2010, 138) ada dua macam bentuk kepatuhan yaitu:

- a. kepatuhan formal, adalah suatu keadaan yang wajib pajak memenuhi kewajiban secara formal sesuai dengan ketentuan perpajakan;
- b. kepatuhan material, adalah suatu keadaan yang wajib pajak secara *substantive* memenuhi semua ketentuan material perpajakan.

Sebagai negara yang menganut sistem perpajakan *self assessment*, kepatuhan wajib pajak menjadi hal yang tidak terpisahkan dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan. Hutagaol (2007, 1) menyebutkan bahwa kepatuhan wajib pajak merupakan masalah klasik yang dihadapi negara yang menganut sistem perpajakan tersebut. Masalah kepatuhan wajib pajak dapat muncul dalam hal penegakan hukum (*law enforcement*). Hutagaol (2007, 1) juga menyebutkan bahwa pemerintah harus menerapkan hukum dengan adil kepada semua orang, apabila ada yang tidak membayar pajak, siapa pun dia akan dikenakan sanksi sesuai ketentuan. Untuk memastikan kepastian itu dibuat mekanisme, termasuk pemeriksaan dan penyidikan.

Dalam hal ini, pemeriksaan merupakan serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, sedangkan penyidikan adalah serangkaian tindakan yang dilakukan oleh penyidik untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tindak pidana di bidang perpajakan yang terjadi serta menemukan tersangkanya.

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah Diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009

mengatur konsekuensi pemeriksaan/penyidikan, misalnya mengenai sanksi perpajakan yang dapat dikelompokkan menjadi dua jenis:

- a. Sanksi administrasi, yang diberikan atas pelanggaran administrasi perpajakan dengan diterbitkannya surat ketetapan pajak (SKP) atau surat tagihan pajak (STP). Sanksi administrasi dapat dikenakan melalui proses penelitian (menilai kelengkapan isian) dan pemeriksaan. Sanksi administrasi dapat berupa bunga, denda, dan kenaikan.
- b. Sanksi pidana, yang merupakan upaya terakhir untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Sanksi dikenakan jika wajib pajak terbukti melakukan tindak pidana di bidang perpajakan, yang dilakukan melalui proses penyidikan oleh penyidik pegawai negeri sipil (PPNS) di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak.

2.2 Penagihan Pajak

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana telah Diubah dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000, penagihan pajak adalah serangkaian tindakan agar penanggung pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan surat paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, menjual barang yang telah disita. Utang pajak di sini merupakan pajak yang masih harus dibayar termasuk sanksi administrasi berupa bunga, denda, atau kenaikan yang tercantum dalam surat ketetapan pajak, atau surat sejenisnya berdasarkan ketentuan perpajakan.

Surat ketetapan pajak atau sejenisnya akan diakui sebagai utang pajak jika telah ada *inkracht* (berkekuatan hukum tetap). Biaya penagihan pajak adalah biaya pelaksanaan surat paksa, surat perintah melaksanakan penyitaan, pengumuman lelang, pembatalan lelang, jasa penilai, dan biaya lainnya sehubungan dengan penagihan pajak. Alur dan jadwal pelaksanaan penagihan pajak ditunjukkan pada Gambar 2.

Gambar 2. Alur dan Jadwal Pelaksanaan Penagihan Pajak



Sumber: DJP (2000).

2.3 Tahapan Pelaksanaan Penagihan Pajak

a. Penyampaian Surat Teguran

Surat teguran, surat peringatan, atau surat lain yang sejenis adalah surat yang diterbitkan oleh pejabat untuk menegur atau memperingatkan kepada wajib pajak untuk melunasi utang pajaknya. Surat teguran dapat diterbitkan jika utang pajak yang menjadi dasar penagihan pajak tidak dilunasi setelah tujuh hari sejak saat jatuh tempo pelunasan pajak yang masih harus dibayar. Jatuh tempo pelunasan umumnya adalah satu bulan setelah utang pajak menjadi *inkracht*. Penyampaian surat teguran dapat dilakukan secara langsung, melalui pos, atau melalui perusahaan jasa ekspedisi atau jasa kurir dengan bukti pengiriman surat.

b. Pemberitahuan Surat Paksa

Apabila jumlah utang pajak tidak dilunasi oleh penanggung pajak setelah lewat waktu 21 hari sejak tanggal disampaikan surat teguran, maka surat paksa dapat diterbitkan dan setelahnya harus diberitahukan ke penanggung pajak, maupun pihak lain yang diatur peraturan perundang-undangan. Pihak lain di sini adalah ahli waris atau orang dewasa yang tinggal maupun bekerja pada penanggung pajak bagi wajib pajak pribadi jika penanggung pajak tidak ditemukan, sedangkan bagi wajib pajak badan yaitu pengurus (direksi, komisaris, pemegang saham, ketua yayasan, atau

pengendali badan), kepala perwakilan, dan pegawai tetap jika penanggung pajak tidak ditemui. Pada pemberitahuan surat paksa, wajib pajak dibebankan biaya penagihan sebesar Rp50.000,00.

c. Setelah Memberitahukan Surat Paksa

Apabila telah lewat waktu 2 x 24 (dua kali dua puluh empat) jam sejak surat paksa diberitahukan, utang pajak dan biaya penagihan tidak dilunasi oleh penanggung pajak, pejabat dapat menerbitkan surat perintah melakukan penyitaan, usulan pencegahan maupun usulan penyanderaan (syarat tertentu).

2.4 *Theory of Constraint*

Pada dasarnya setiap organisasi memiliki keterbatasan sumber daya. Sumber daya tersebut dapat berupa keuangan (modal), sumber daya manusia, maupun kapasitas atau kemampuan perusahaan. Keterbatasan dapat menjadi kendala apabila organisasi terhambat karena tidak dapat melampaui hal tersebut. Menurut Hansen & Mowen (2007) kendala (*constraint*) terbagi atas dua, yaitu:

- a. kendala internal (*internal constraint*), yaitu faktor-faktor yang membatasi yang berasal dari dalam organisasi seperti kapasitas tenaga kerja.
- b. kendala eksternal (*eksternal constraint*), yaitu faktor-faktor yang membatasi yang berasal dari luar organisasi, seperti kondisi perekonomian masyarakat.

Selain kedua kendala tersebut, Hansen & Mowen juga menyebutkan istilah kendala yang longgar (*loose constraint*) yaitu kendala yang terjadi pada saat sumber daya yang terbatas tidak digunakan sepenuhnya; dan kendala mengikat (*binding constraint*) yaitu kendala yang terjadi pada saat sumber daya telah dimanfaatkan sepenuhnya.

Eliyahu M. Goldratt memperkenalkan filosofi perbaikan process (*process improvement*) yakni *theory of constraint* (TOC) pada tahun 1984 melalui bukunya yang berjudul *The Goal: A Process of Ongoing Improvement* (Robbin, 2011, 1). Filosofi ini menekankan mengenai identifikasi kendala dan manajemen sebagai kunci untuk fokus menghadapi waktu dan sumber daya yang terbatas. TOC mengakui bahwa dalam setiap organisasi memiliki setidaknya satu kendala yang mencegah manajemen dalam mencapai tujuan operasionalnya. Dalam jangka pendek, sistem produksi dikelola sehubungan kendala sumber daya, sementara dalam jangka panjang bertujuan untuk mengurangi/mengendurkan batasan-batasan dalam proses (Robbin, 2011, 1). Ketika

kendala telah berhasil dihapus, dan kapasitas organisasi bergerak ke tingkat yang lebih tinggi, kendala baru dapat muncul.

Menurut Holmes dan Ann B (2005), daya tarik utama TOC adalah kesederhanaannya. TOC berangkat dari pemikiran logis yang sederhana, yaitu:

- a. Satu-satunya alasan organisasi melakukan sesuatu adalah untuk mendapatkan uang, atau secara umum untuk mencapai tujuan organisasi.
- b. Yang dilakukan organisasi adalah mempercepat proses untuk dapat mencapai tujuan.
- c. Setiap operasi bisnis/kegiatan memiliki kendala dengan banyak subproses berada di dalamnya.

Menurut Hansen & Mowen (2007), TOC berfokus pada tiga ukuran kinerja organisasi: *throughput*, persediaan, dan biaya operasional. *Throughput* adalah tingkat di mana sebuah organisasi menghasilkan uang melalui penjualan. *Throughput* adalah perbedaan antara pendapatan penjualan dan biaya variabel seperti bahan baku dan tenaga. Persediaan adalah biaya yang dikeluarkan untuk mengubah bahan menjadi *throughput*. Biaya operasional didefinisikan sebagai biaya untuk mengubah persediaan menjadi *throughput*.

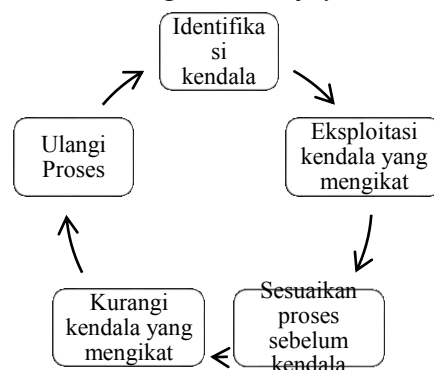
Pada sektor publik (jasa), konteks persediaan diperluas menjadi sumber daya (*resources*) organisasi. Penerapan TOC pada sektor publik dapat menggunakan filosofi TOC yang menyangkut manajemen semua sistem, apakah personal, interpersonal, atau organisasi, yang memiliki paling tidak satu kendala, bagaimana mengatasinya untuk mencapai tujuan pokok organisasi (Moroz, Szkutnik, dan Lazanyi, 2016). Kendala (*constraint*) itu sendiri merupakan elemen atau faktor yang membatasi sistem bekerja 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).

Jika hanya terdapat satu *binding constraint*, maka kendala tersebut dikategorikan sebagai *drum*. Terkait hal ini, TOC sering disebut dengan sistem *drum-buffer-rope* (DBR). Dengan demikian, *time buffer* merupakan persediaan (sumber daya) yang

dibutuhkan untuk menjaga sumber kendala teralihkan pada jangka waktu tertentu, sedangkan *rope* adalah tindakan yang diambil untuk menjaga tingkat ketersediaan sumber daya untuk mengendalikan kendala. Gambar 3 menunjukkan lima langkah TOC untuk meningkatkan kinerja organisasi, yakni:

- a. Identifikasi kendala organisasi.
- b. Eksploitasi kendala yang mengikat.
- c. Sesuaikan proses sebelumnya keputusan yang dibuat pada Langkah 2.
- d. Kurangi kendala yang mengikat.
- e. Ulangi proses.

Gambar 3. Langkah *Theory of Constraints*



Sumber: Diolah dari Hansen & Mowen (2007).

3. METODE PENELITIAN

Studi terapan TOC pada layanan pemberitahuan surat paksa di KPP Pratama Natar menggunakan pendekatan kualitatif. Penelitian terapan dilakukan dengan tujuan menerapkan suatu teori untuk memecahkan permasalahan praktis (Sugiyono, 2010). Objek penelitian adalah proses penagihan pemberitahuan surat paksa yang terdapat di KPP Pratama Natar. Penelitian yang dilakukan adalah penelitian deskriptif yaitu untuk memberikan gambaran atau deskripsi tentang suatu keadaan secara objektif berdasarkan data yang telah terkumpul. Jenis data penelitian adalah data kualitatif yaitu kumpulan SOP layanan pemberitahuan surat paksa, serta data kuantitatif yaitu jumlah dokumen.

Teknik pengumpulan data pada penelitian ini melalui telaah literatur, pengumpulan data, dan wawancara. Menurut Sulisty (2006), studi kepustakaan adalah teknik pengumpulan data dengan mengadakan studi penelaahan terhadap buku-buku,

literatur-literatur, catatan-catatan, dan laporan-laporan yang ada hubungannya dengan masalah yang dipecahkan. Penelitian yang dilakukan bersifat kepustakaan yakni menghimpun informasi yang relevan dengan topik atau masalah yang akan atau sedang diteliti. Informasi itu dapat diperoleh dari buku-buku ilmiah, laporan penelitian, karangan-karangan ilmiah, peraturan-peraturan, ketetapan-ketetapan, dan sumber-sumber tertulis baik tercetak maupun elektronik lain. Pengumpulan data penting dilakukan untuk mendukung analisis. Data-data yang diperoleh mencakup laporan atau rekap surat tagihan yang menjadi dasar penagihan, jumlah NPWP, data pegawai, data juru sita pajak, dan prosedur penagihan. Untuk memperkuat analisis, dilakukan konfirmasi melalui wawancara dengan juru sita pajak.

Berdasarkan kajian prosedur layanan pemberitahuan surat paksa, kajian teoretis, analisis data dan wawancara, dan perbandingan dengan riset-riset sebelumnya, studi ini menggunakan kerangka pemikiran sebagaimana ditunjukkan pada Gambar 4.



4. HASIL ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Dilihat dari prosesnya, penagihan merupakan tindakan terakhir dalam proses pengenaan sanksi pajak, terutama sanksi administratif kepada wajib pajak sebagaimana ditunjukkan pada Gambar 5.



Sumber: Diolah dari Undang-Undang Penagihan Pajak

Keterangan:

STP	:	Surat tagihan pajak adalah surat untuk melakukan tagihan pajak dan/ atau sanksi administrasi berupa bunga dan/atau denda
SKPKB	:	Surat ketetapan pajak yang menentukan besarnya jumlah pokok pajak, jumlah kredit pajak, jumlah kekurangan pembayaran pokok pajak, besarnya sanksi administrasi, dan jumlah pajak yang masih harus dibayar
SKPKBT	:	Surat ketetapan pajak yang menentukan tambahan atas jumlah pajak yang telah ditetapkan
SK Pembetulan	:	Surat keputusan yang membetulkan kesalahan tulis, kesalahan hitung, dan/atau kekeliruan penerapan ketentuan tertentu dalam peraturan perundang-undangan perpajakan
SK Keberatan	:	Surat keputusan atas keberatan terhadap surat ketetapan pajak atau terhadap pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga yang diajukan oleh wajib pajak
Putusan Banding	:	Putusan badan peradilan pajak atas banding terhadap surat keputusan keberatan yang diajukan oleh wajib pajak
Putusan Peninjauan Kembali	:	Putusan Mahkamah Agung atas permohonan peninjauan kembali yang diajukan oleh wajib pajak atau oleh Direktur Jenderal Pajak terhadap putusan banding atau putusan gugatan dari badan peradilan pajak
Surat Teguran	:	Surat peringatan atau surat lain yang sejenis adalah surat yang diterbitkan oleh pejabat untuk menegur atau memperingatkan kepada wajib pajak untuk melunasi utang pajaknya
Surat Paksa	:	Surat perintah membayar utang pajak dan biaya penagihan pajak

4.1 Identifikasi Kendala dalam Penagihan Pajak -Penggalian Data Surat Dasar Penagihan

Adalah penting mendapatkan gambaran data penagihan objek yang diteliti. Data penagihan ditunjukkan pada Tabel 1. Dilihat pada kolom jumlah yang tidak dilunasi sebelum tindakan penagihan sangat besar dengan rata-rata mencapai 84,54% dari dasar penagihan dan terdapat 87,37% wajib pajak yang tidak melunasinya. Hal ini menunjukkan bahwa secara garis besar pengenaan sanksi dengan menerbitkan dasar penagihan dan pemberian jangka waktu jatuh tempo setelah satu bulan belum signifikan untuk membuat wajib pajak melunasi pajaknya.

Kolom jumlah yang tidak dilunasi setelah tindakan penagihan pada Tabel 1 menunjukkan persentase yang tidak dilunasi setelah dilakukan tindakan penagihan pertama yaitu penerbitan surat teguran. Dibandingkan dengan penerbitan dasar penagihan, jumlah persentase yang tidak dilunasi setelah diterbitkan surat teguran dibandingkan jumlah surat teguran dengan yang tidak yang diterbitkan ternyata juga

tidak signifikan yakni sebesar 86,86% pada dasar penagihan dan sebesar 86,73% jika dilihat dari jumlah NPWP.

Tabel 1

Data Penagihan KPP Pratama Natar

TAHUN	JUMLAH DASAR PENAGIHAN	JUMLAH NPWP	JUMLAH PELUNASAN SEBELUM SURAT TEGURAN		JUMLAH PENERBITAN SURAT TEGURAN		JUMLAH PELUNASAN SEBELUM SURAT PAKSA		PERSENTASE TIDAK DILUNASI SEBELUM ST TERBIT		PERSENTASE TIDAK DILUNASI SETELAH ST TERBIT		PERSENTASE JUMLAH YG HARUS DI SAMPAIKAN SP	
			DASAR PENAGIHAN	NPWP	DASAR PENAGIHAN	NPWP	DASAR PENAGIHAN	NPWP	DASAR PENAGIHAN	NPWP	DASAR PENAGIHAN	NPWP	DASAR PENAGIHAN	NPWP
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10=(2-4)/2	11=(3-5)/3	12=(6-8)/6	13=(7-9)/7	14=10x12	15=11x13
2013	502	135	199	54	302	95	111	31	60,36%	60,00%	63,25%	67,37%	38%	40%
2014	913	322	218	65	678	265	72	38	76,12%	79,81%	89,38%	85,66%	68%	68%
2015	3.664	1.973	424	166	1.903	728	211	88	88,43%	91,59%	88,91%	87,91%	79%	81%
2016 (Jan-Jul)	3.237	689	445	109	968	163	112	9	86,25%	84,18%	88,43%	94,48%	76%	80%
TOTAL*	8.316	3.119	1.286	394	3.851	1.251	506	166	84,54%	87,37%	86,86%	86,73%	73,43%	75,77%
Rata-rata/bln	193,40	72,53	29,91	9,16	89,56	29,09	11,77	3,86	84,54%	87,37%	86,86%	86,73%	73,43%	75,77%

Sumber: Diolah dari KPP Pratama Natar (2017).

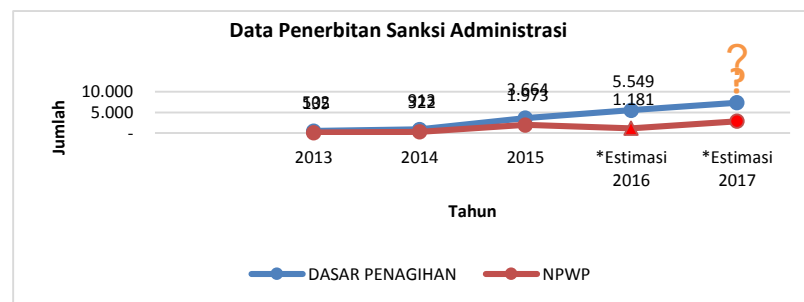
Jadi jika dilihat dari keseluruhan dapat diketahui bahwa persentase jumlah yang harus dilakukan penagihan dengan surat paksa adalah sangat besar yakni sebesar 73,43% dari jumlah dasar penagihan dan 75,77% dari jumlah NPWP dibandingkan dengan jumlah dari sanksi administratif yang diterbitkan.

Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 211/PMK.01/2014 tentang Hari dan Jam Kerja di Lingkungan Kementerian Keuangan, jumlah hari kerja dalam satu minggu adalah lima hari kerja, yaitu mulai hari Senin sampai dengan hari Jumat. Dari keterangan narasumber juru sita pajak, "... dalam lima hari kerja seminggu jumlah hari kerja maksimal yang dapat dilakukan untuk dinas ke lapangan adalah 2,5 hari kerja", mengapa hanya 2,5 hari kerja? Menurutnya, karena dalam prosesnya terdapat beberapa hal lain yang harus dilakukan mengingat ada beberapa hal lain yang juga dilakukan juru sita pajak, seperti menyiapkan berkas-berkas dokumen, hal-hal administratif lainnya maupun tindakan lanjutan penagihan setelah pemberitahuan surat paksa lainnya. Selain itu, mengingat luasnya daerah kerja KPP Pratama Natar yang meliputi empat kabupaten, rata-rata jumlah wajib pajak yang dapat disampaikan surat paksa dalam satu hari adalah adalah lima wajib pajak.

Berdasarkan data Tabel 1 dalam satu bulan jumlah wajib pajak yang dapat disampaikan surat paksa adalah 50 wajib pajak (5 WP/hari x 2,5 hari x 4) untuk setiap satu orang juru sita pajak dan 600 wajib pajak (50 x 12) selama setahun. Jika melihat jumlah rata-rata, maka selama setahun wajib pajak yang perlu disampaikan surat paksa adalah 659,2 wajib pajak (72,5 x 75,77% x 12 bulan) atau memiliki selisih sekitar 59,2

wajib pajak saja. Dengan menambah satu juru sita pajak maka jumlah surat paksa yang harus disampaikan akan dapat terpenuhi. Namun masalah tidak sesederhana itu, jika dilihat dari tabel jumlah penerbitan sanksi administratif baik dari sisi dasar penagihan maupun jumlah NPWP relatif terus bertambah, sedangkan jumlah juru sita pajak KPP Pratama Natar dari tahun 2014 sampai sekarang 2016 hanya berjumlah satu orang (berdasarkan data laporan kegiatan penagihan).

Gambar 6. Penerbitan Sanksi Administratif



Sumber: Diolah dari KPP Pratama Natar (2017).

Melihat data penerbitan sanksi administrasi tahun 2015-2016 saja dengan jumlah wajib pajak yang diterbitkan sanksi administrasi jumlahnya mencapai 1.973 dan 1.181 wajib pajak. Dengan demikian, dapat diambil kesimpulan pemberitahuan surat paksa tahun 2015 dan 2016 tidak tercapai dengan jumlah juru sita pajak yang hanya satu orang saja. Sebelum penerapan tahun penegakan hukum saja pemberitahuan surat paksa belum dapat dilaksanakan seluruhnya, bagaimana nanti saat penerapan tahun penegakan hukum saat dimana kegiatan penagihan digalakkan? Pada dasarnya kegiatan penagihan merupakan kumpulan rangkaian kegiatan yang saling berurutan dan terikat oleh norma waktu yang telah ditetapkan dalam undang-undang perpajakan, sehingga dalam hal ini penggunaan TOC merupakan langkah yang tepat untuk menguraikan permasalahan serta menemukan kendala apa yang menjadi penghambat dalam proses penagihan pajak.

4.2 Penerapan Lima Langkah *Theory of Constraint*

Berdasarkan uraian sebelumnya dapat diketahui bahwa terdapat permasalahan dalam proses penagihan pajak, yakni tidak semua wajib pajak dapat dilakukan proses penagihan sehingga mengakibatkan masih banyaknya piutang pajak yang dimiliki oleh negara. Kendala dalam proses penagihan ini tentu akan mempengaruhi kesuksesan

tahun penegakan hukum nantinya. Oleh karena itu, dengan menggunakan lima langkah *theory of constraint* diharapkan menemukan solusi kendala tersebut.

a. Mengidentifikasi kendala-kendala.

Dari uraian sebelumnya diketahui bahwa kendala dalam pemberitahuan surat paksa adalah kekurangan sumber daya manusia yang bertugas untuk menyampaikan surat paksa. Selain itu, rendahnya jumlah rata-rata pemberitahuan surat paksa dalam satu hari yang hanya mencapai lima wajib pajak membuat tugas pemberitahuan surat paksa menjadi kurang optimal.

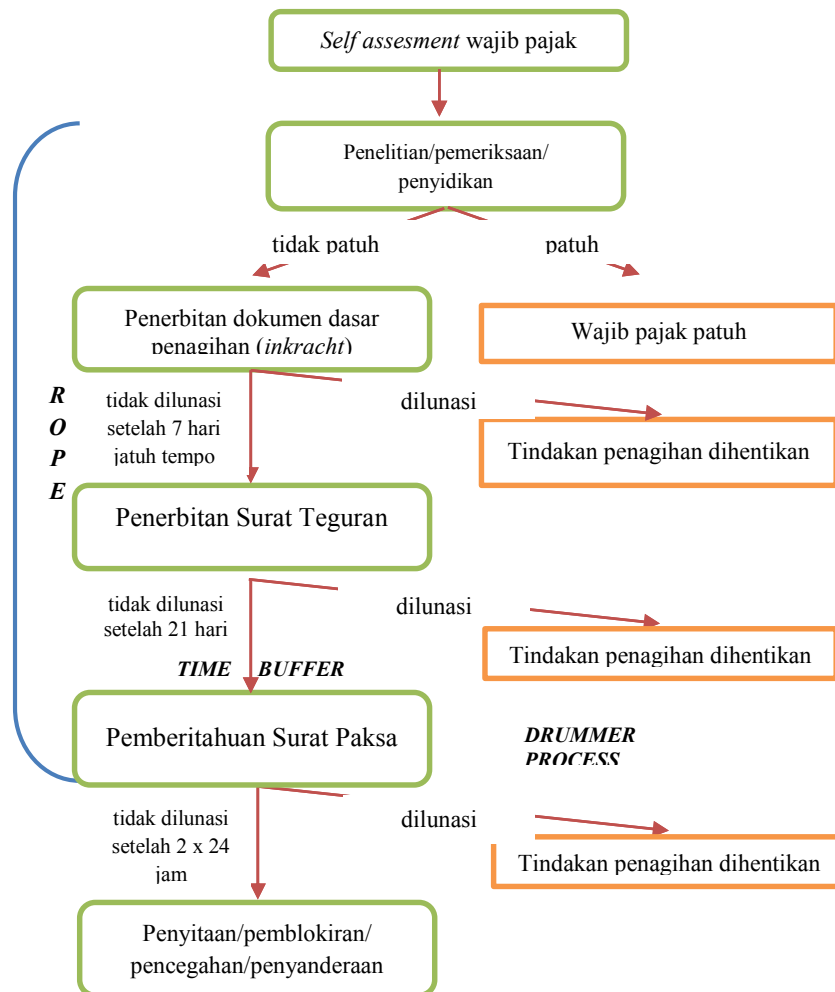
b. Mengeksplorasi kendala yang mengikat.

Mengapa hanya rata-rata hanya lima wajib pajak yang dapat disampaikan surat paksa? Terdapat beberapa hal yang penyebabnya yaitu:

- 1) Luasnya wilayah kerja KPP Pratama Natar.
- 2) Alamat wajib pajak tidak lengkap (sehingga diperlukan upaya lebih untuk menemukannya). Terkait alamat, hal itu diperkuat dengan pendapatan narasumber juru sita pajak bahwa: "...data yang ada di kantor tidak sesuai dengan alamat yang sesungguhnya, misalnya disebabkan wajib pajak pindah." Di samping itu, pada *database* alamat kurang rinci, misalnya RT dan RW tidak ada, atau wajib pajak tidak meng-*update* alamat korespondensi.
- 3) Perwakilan pemerintah daerah setempat tidak mengetahui keberadaan wajib pajak (wajib pajak tidak melapor ke pemerintah setempat), bahkan bisa kurang peduli terhadap kedatangan pegawai pajak.
- 4) Wajib pajak tidak mengetahui bahwa dia tidak memiliki piutang, sehingga dalam praktiknya juru sita pajak tidak hanya menyampaikan surat paksa, tetapi juga mengedukasi dan menjelaskan proses penagihan seperti yang dilakukan.

Berdasarkan identifikasi kendala, mekanisme langkah TOC penagihan pajak dapat ditunjukkan pada Gambar 7.

Gambar 7. DRB System pada Layanan Proses Penyampaian Surat Paksa



c. Menyubordinasi langkah-langkah lain.

Berdasarkan Gambar 6, proses subordinasi yang dilakukan sebelum pemberitahuan surat paksa adalah (i) penelitian/pemeriksaan/penyidikan, (ii) penerbitan dokumen dasar penagihan (yang telah *inkracht*), dan (iii) penerbitan surat teguran. Proses ini merupakan bagian penegakan hukum sebagai upaya untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak dan melihat kondisi riil berdasarkan aturan perundang-undangan sehingga tidak dapat dikurangi meskipun ada keterbatasan dalam kemampuan menyampaikan surat paksa. Jika ini dilakukan, itu artinya terjadi pelanggaran undang-undang karena membiarkan pelanggaran yang dilakukan wajib pajak.

d. Mengatasi kendala yang mengikat.

Kendala mengikat dalam proses penagihan adalah minimnya pemberitahuan surat paksa yang diakibatkan terbatasnya sumber daya untuk penagihan. Oleh karena itu,

yang dapat dilakukan adalah dengan mengangkat juru sita pajak tambahan dari pegawai (*drummer process*) mengingat jumlah juru sita pajak KPP Pratama Natar hanya satu orang. Penambahan jumlah juru sita pajak dari unsur pegawai yang ada jangan sampai menghambat proses lain dalam pelaksanaan fungsi KPP Pratama Natar secara menyeluruh. Narasumber juru sita pajak yang diwawancarai dapat membenarkan alternatif penambahan tenaga juru sita pajak. Terhadap masih sedikitnya penyampaian surat paksa kepada wajib pajak, dilakukan upaya:

- 1) Saat wajib pajak mendaftar untuk membuat NPWP diharuskan menyertakan KTP, sehingga nantinya menghindari adanya data fiktif dan di luar sepengetahuan pemerintah daerah dalam hal ini kelurahan.
- 2) Mengirim NPWP menggunakan pos tercatat (selama ini, NPWP dikirim menggunakan pos), namun ketika NPWP tidak diperoleh (tidak sampai), wajib pajak dapat ke kantor pajak untuk melakukan cetak ulang), untuk ini sebaiknya ketika NPWP tidak sampai, wajib pajak harus memperbarui alamat yang ditulis dalam sistem perpajakan. Terkait cetak ulang, perlu dilakukan penambahan prosedur dalam SOP tentang Tata Cara Cetak Ulang Kartu NPWP.
- 3) Memasukkan data alamat wajib pajak selengkapnyanya, dalam hal ini saat melakukan pendaftaran, petugas input tidak hanya mengandalkan data dari KTP saja, tetapi bertanya lebih detail kepada wajib pajak. Narasumber juru sita pajak menyatakan bahwa: "... penting mendorong wajib pajak untuk meng-*update* alamatnya." Dengan demikian, *updating* data tidak hanya oleh petugas, tetapi juga oleh wajib pajak. Dengan program e-KTP pemerintah, *updating* alamat wajib pajak terbantu.
- 4) Menggiatkan pelaksanaan *geotagging* wajib pajak termasuk mengharuskan wajib pajak baru. Terhadap alternatif ini, narasumber juru sita pajak berpendapat bahwa: "...*geotagging* dilakukan oleh Seksi Ekstensifikasi, bukan oleh juru sita pajak)." *Geotagging* merupakan proses memberikan identitas metadata terhadap media video, gambar atau foto maupun *website* dimana akan disisipkan suatu koordinat suatu tempat secara detail. Hal ini sudah jamak dilakukan oleh petugas pajak di Seksi Ekstensifikasi, yang dapat dibantu oleh *account representative*. Dengan melibatkan Seksi Ekstensifikasi, penyelesaian penagihan membutuhkan sinergi yang baik.

- 5) Di samping upaya no. 1 s.d. 4, upaya tambahan lainnya adalah bekerja sama dengan pemerintah daerah untuk mengoptimalkan pelunasan piutang oleh wajib pajak, dan menambah “kelas-kelas pajak” yang menarik sebagai sarana sosialisasi kewajiban perpajakan.

e. Mengulangi Proses

Setelah kendala dalam pemberitahuan surat paksa tersebut menjadi berkurang/hilang berdasarkan solusi yang dilakukan, proses TOC dapat diulangi lagi untuk mengatasi kendala-kendala lain dengan tujuan meningkatkan baik kuantitas maupun kualitas dalam proses penegakan hukum melalui pengembangan berkelanjutan.

Dengan melaksanakan hal-hal di atas diharapkan kendala-kendala yang timbul saat menyampaikan surat paksa maupun kendala-kendala lain yang mungkin muncul dapat dikurangi, sehingga jumlah kapasitas pemberitahuan surat paksa dapat ditingkatkan dan akhirnya dapat meningkatkan proses penagihan terutama nantinya berkaitan dengan pelaksanaan tahun penegakan hukum guna meningkatkan kepatuhan wajib pajak maupun tujuan lain sesuai dengan visi misi organisasi khususnya KPP Pratama Natar. Ikhtisar kendala dan bagaimana mengatasinya ditunjukkan pada Tabel 2.

Tabel 2. Kendala Layanan Pemberitahuan Surat Paksa dan Cara Mengatasinya

No	Kendala	Cara Mengatasinya
1	Jumlah juru sita pajak kurang	Menambah jumlah juru sita pajak baik dari pegawai atau mengangkat dan memerintahkan Kepala Seksi Penagihan sebagai juru sita pajak
2	Luasnya wilayah kerja KPP Pratama Natar	Melakukan penagihan dengan mengelompokkan wajib pajak berdasarkan wilayah domisilinya
3	Alamat wajib pajak tidak lengkap (sehingga diperlukan <i>effort</i> lebih untuk menemukannya)	i. Menyertakan KTP untuk seluruh kategori wajib pajak ii. NPWP hanya dapat diberikan melalui pos tercatat, termasuk atas NPWP yang cetak ulang iii. Menggiatkan proses <i>geotagging</i> baik oleh Wajib pajak sendiri saat melakukan pendaftaran maupun oleh pegawai pajak
4	Perwakilan pemerintah daerah setempat tidak mengetahui keberadaan wajib pajak (wajib pajak tidak melapor ke pemerintah setempat) bahkan dapat bersifat acuh terhadap kedatangan pegawai pajak	Melakukan MoU dengan Kementerian Dalam Negeri serta pemerintah daerah berkaitan dengan sinergi dalam rangka penerimaan perpajakan, diharapkan pemerintah daerah dapat bekerja sama dan bahkan pro aktif membantu juru sita pajak dalam melakukan proses penagihan pajak
5	Wajib pajak tidak mengetahui bahwa dia tidak memiliki piutang, sehingga dalam praktiknya juru sita pajak tidak hanya menyampaikan surat paksa, tetapi juga mengedukasi dan menjelaskan dari awal lagi tentang perpajakan hingga terjadinya proses penagihan seperti yang dilakukan	Meningkatkan kuantitas dan kualitas kelas pajak

4.3 *Theory of Constraint* dan Perbaikan ke Depan

Pada dasarnya penerapan TOC diharapkan mampu mengurai permasalahan dalam proses pelaksanaan penagihan pajak khususnya maupun permasalahan yang ada dalam pencapaian tujuan KPP Pratama Natar umumnya. Berdasarkan uraian sebelumnya dapat dilihat bahwa terdapat beberapa dasar penagihan pajak yang tidak dapat dilakukan penagihan secara maksimal. Dengan asumsi target *extra effort* yang dibebankan kepada Seksi Penagihan sebesar Rp8,5 miliar, dengan penambahan satu orang juru sita pajak setidaknya *extra effort* yang dapat dibebankan sebesar 2x yaitu total sebesar Rp17 miliar atau menambah penerimaan sebesar 0,05% dari total target penerimaan KPP Pratama Natar tahun berjalan. Hal tersebut memang terlihat kecil, namun yang sebenarnya ingin dicapai dari tindakan penagihan adalah adanya peningkatan kepatuhan dari wajib pajak yang diharapkan akan berbanding lurus dengan tingkat penerimaan pajak. Hal ini selaras dengan studi Graetz Michael (1986, 30) "*The Tax Compliance Game: Toward an Interactive Theory of Law Enforcement*" yang menyimpulkan bahwa *law enforcement* merupakan salah satu komponen kepatuhan wajib pajak.

Selain menambah jumlah personel juru sita pajak pada sisi sumber daya manusia, beberapa hal lain yang dapat menunjang proses penagihan pajak maupun peningkatan penerimaan pajak secara umumnya berdasarkan uraian sebelumnya adalah penambahan prosedur dalam SOP tentang Tata Cara Cetak Ulang Kartu NPWP, Surat Keterangan Terdaftar dan Surat Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak Nomor KPP30-0135 yaitu mewajibkan penyerahan dokumen cetak ulang melalui pos tercatat sehingga diharapkan dapat meningkatkan kualitas data (alamat) wajib pajak. Perlu dilakukan penguatan sinergi antara DJP dengan pemerintah daerah dalam rangka peningkatan penerimaan pajak dengan melakukan MoU berkaitan dengan kerja sama proses penagihan pajak.

Berdasarkan hasil dan pembahasan penerapan TOC pada layanan penagihan pajak, solusi tersebut dapat diterapkan sehingga tidak membebani organisasi (dalam hal ini KPP Pratama Natar) dalam meningkatkan performa organisasi. Berdasarkan perhitungan bahwa dengan penambahan satu juru sita pajak setidaknya dapat menambah penerimaan pajak sebesar 0,05% dari total target penerimaan KPP Pratama Natar tahun berjalan, menunjukkan TOC memberikan *improve* performa organisasi. Hal ini sejalan dengan riset Mulyono, Manfaat, dan Achmadi (2013) bahwa tahapan TOC dapat mengidentifikasi kendala layanan dan riset Balakrishnan, Cheng, dan Trietsch

(2008) yang menyimpulkan bahwa TOC dibutuhkan untuk upaya memfokuskan kembali aspek-aspek penting dari proses manajemen untuk menghasilkan sesuatu yang mudah dipahami. Jika ingin meningkatkan efektivitas penagihan, maka manajemen harus juga berfokus pada peran juru sita pajak. Secara khusus untuk instansi pemerintah, studi TOC penagihan pajak ini dapat memberikan kontribusi penerimaan pajak melalui peran juru sita pajak, dan memberikan solusi penagihan pajak sebagaimana studi Anita dan Asmadewa (2017) bahwa TOC meningkatkan pemenuhan *dwelling time* pada layanan kepastian dan cukai sehingga performa organisasi dapat ditingkatkan.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Masa pengampunan pajak telah berakhir pada tanggal 31 Maret 2017. Setelahnya, dapat diduga akan dilakukan penegakan hukum terkait dengan isyarat yang disampaikan oleh Presiden Joko Widodo. Penyiapan dan penyempurnaan perangkat hukum, sarana prasarana dan peningkatan kapasitas SDM dalam rangka penegakan hukum mutlak perlu dilakukan dalam rangka suksesor penegakan hukum. Penegakan hukum merupakan bagian penting berkaitan dengan kepatuhan wajib pajak, sedangkan penagihan pajak merupakan upaya terakhir dari rangkaian tindakan penegakan hukum, dan pemberitahuan surat paksa merupakan langkah awal sebelum juru sita pajak dapat melakukan tindakan represif dalam rangka menagih hak negara. Oleh karena itu, pemberitahuan surat paksa itu penting dalam penegakan hukum.

Pentingnya proses pemberitahuan surat paksa, mengharuskan setiap kantor pelayanan pajak memiliki juru sita pajak untuk melaksanakannya. Seiring berjalannya waktu dan meningkatnya jumlah wajib pajak, jumlah sanksi pajak yang harus diterbitkan (baik melalui penelitian, pemeriksaan, maupun penyidikan terhadap wajib pajak akibat kelalaian yang dilakukan oleh wajib pajak baik sengaja maupun tidak) juga meningkat sehingga meningkatkan beban juru sita pajak. Berbeda dengan yang lain, surat paksa dianggap sah jika telah diberitahukan kepada wajib pajak, bukan sekedar disampaikan.

Dari analisis TOC dalam proses pemberitahuan surat paksa pada KPP Pratama Natar diketahui bahwa kendala dalam proses pemberitahuan surat paksa adalah: (i) sulitnya menemukan wajib pajak dan luasnya wilayah kerja KPP Pratama Natar, (ii) nama wajib pajak yang kurang begitu dikenal, (iii) alamat wajib pajak yang kurang valid,

(iv) tidak dikenalnya/tidak tercatat wajib pajak dalam *database* pemerintahan setempat, serta (iv) pengetahuan wajib pajak yang masih sedikit sehingga menghambat proses pemberitahuan surat paksa. Kendala itu tidak terlepas dari luasnya wilayah KPP Pratama Natar (empat kabupaten) dan keterbatasan tenaga juru sita pajak yang hanya satu orang.

Melalui analisis TOC yang mengusulkan penambahan tenaga juru sita pajak, alur proses pemberitahuan surat paksa dalam kerangka tugas penagihan pajak diharapkan dapat berjalan lebih lancar. Hal lain yang dapat dilakukan adalah melakukan pendataan yang tepat mengenai alamat wajib pajak dari awal pendaftaran sampai dengan perubahan alamat terkini wajib pajak. Pada saat upaya penagihan dilakukan, juru sita pajak dapat langsung menuju lokasi wajib pajak sesuai *database*. Apabila masih belum dilunasi, juru sita pajak dapat segera menindaklanjuti tindakan penagihan represif lainnya.

Dengan filosofi utamanya perbaikan terus menerus (*continuous improvement*), praktik akuntansi manajemen pada dasarnya dikembangkan untuk meningkatkan kepuasan customer (Biswan, 2009, 5). Prinsip TOC diharapkan dapat membantu mengatasi keterbatasan-keterbatasan termasuk keterbatasan dalam proses di sektor publik dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak pada proses penegakan hukum, sehingga nantinya dapat meningkatkan kuantitas maupun kualitas proses penegakan hukum dalam rangka meningkatkan kepatuhan wajib pajak.

Jika penerapan TOC berupa penyelesaian atas semua kendala dilakukan maka dapat meningkatkan kuantitas dan kualitas proses penagihan pajak yang tentu saja dapat meningkatkan penerimaan pajak dan akhirnya juga dapat meningkatkan kepatuhan pajak, dipastikan meningkatkan penerimaan pajak serta dapat meningkatkan kepatuhan.

Pada dasarnya studi terapan TOC pada layanan pemberitahuan surat paksa ini mendukung studi sebelumnya oleh Morse, Davis, dan Hartgraves (2000) yang menyebutkan bahwa TOC didasarkan atas adanya kendala yang menghambat kinerja, makanya perlu diatasi. Jika kendala diatasi, hasil layanan (*throughput*) akan lebih optimal.

Meskipun studi TOC pada layanan pemberitahuan surat paksa dalam kerangka penagihan pajak ini cukup intensif, keterbatasan studi ini adalah belum mengaitkannya

dengan besaran biaya. Artinya tidak diteliti penelusuri data biaya dalam setiap proses pelaksanaan kegiatan penegakan hukum, karena setiap proses dari penegakan hukum tersebut bukan tugas tunggal oleh unit/seksi tertentu, melainkan merupakan salah satu bagian tugas dari unit/seksi tersebut. Penelitian berikutnya dapat menghitung efisiensi biaya jika diterapkan TOC secara konsisten.

DAFTAR PUSTAKA

- Almeida, Cristiano Farias, Mariana Figueiredo Penaforte, dan Yaeko Yamashita. (2013). Using the theory of constraints to analyze bottlenecks in the freight transportation system: the case of the center-north corridor in brazil. *TRB 2013 Annual Meeting* pp. 1-16.
- Anita, Sherly Luthfi dan Indra Asmadewa. (2017). Analisis dwelling time impor pada pelabuhan tanjung priok melalui penerapan theory of constraints. *Jurnal perspektif bea dan cukai*. Vol 1, no. 1 (2017).
- Biswan, Ali Tafriji. (2009). Membumikan akuntansi manajemen. *Jurnal info artha*. Nomor 1 Tahun 2009.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2016). Tahun penegakan hukum pajak. *Majalah e-magz* edisi Mei 2016.
- Grunt, Joanna Nowakowska dan Ewa Moroz. (2013). Theory of constraints as an effective tool for supply chain management. *Advanced logistic systems*. Vol. 7, no. 1 (2013), pp. 71-78.
- Hansen, Don Ra and Maryanne M. Mowen. (2007). *Managerial accounting* 8th Edition. Ohio (USA): Thomson Wouth-Western.
- Harel, Henry. (2012). Where is the constraint? a theory of constraint diy toolkit. *SiAL Publishing*.
- Hendra, Lukas. (2016, 1 Juli). Jokowi: Pengampunan pajak cuma sekali, setelah itu tak diampuni. Media online Solopos.com. <http://www.solopos.com/2016/07/01/tax-amnesty-jokowi-pengampunan-pajak-cuma-sekali-setelah-itu-tak-diampuni-734317>.

- Holmes, Linda Hendricks dan Ann B Hendricks. (2005). Is TOC for you? Strategic finance. Apr 2005. *Accounting & tax database* pp. 50.
- Horngren, Carles T., Srikant M. Datar, dan 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.
- Hutagaol, John, Wing Wahyu Winarno, dan Arya Pradipta. (2007). Strategi meningkatkan kepatuhan wajib pajak. *Jurnal akuntabilitas*. Vol. 6 no. 2 Maret 2007 hal 186-193.
- Mulyono, Djauhar Manfaat, dan Tri Achmadi. (2013). Applying theory of constraint to identify the constraint of marine transportation system. *International journal of oceans and oceanography*. Volume 10, number 2 (2016), pp. 173-190.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 211/PMK.01/2014 tentang Hari dan Jam Kerja di Lingkungan Kementerian Keuangan.
- Rahayu, Siti Kurnia. 2010. *Perpajakan Indonesia: konsep dan aspek formal*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Robbins, Walter A. (2011). Process improvement in the public sector: a case for the theory of constraints. *Journal of government financial management*. Summer 2011.
- Sugiyono. (2010). *Metode penelitian kuantitatif dan kualitatif dan r&d*. Bandung: Alfabeta.
- Trojanowska, Justyna dan Ewa Dostatni. (2017). Application of the theory of constraints for project management. *Management and production engineering review*. Volume 8 number 3 September 2017 pp. 87-95.
- Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 sebagaimana telah Diubah dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.
- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah Diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.