

PENERAPAN UPAH MINIMUM REGIONAL TAHUN 2016 DALAM MENENTUKAN TARIF JASA TEKNOLOGI DESAIN DULANG KERAMIK

I Nyoman Normal¹, Ni Nyoman Nurani²

¹Peneliti Akuntansi Keuangan, Balai Teknologi Industri Kreatif Keramik (BTIKK)-
Pusat Teknopreneur dan Kluster Industri (PTKI),
Badan Pengkajian dan Penerapan Teknologi (BPPT)

²STIMI "Handayani" Denpasar

E-mail: inyomannormal_s@yahoo.com

Abstracts: *The aims of this research that relate regional minimum wage 2016 into determine technology service rate ceramics coaster design were: (1) to know the influence of regional minimum wage to cost of goods manufactured; (2) to know the comparisson of servive rate (cost price) year 2015 and 2016; and (3) to know the profitability year 2015 and 2016. The research results shew that: (1) the addition of regional minimum wage Denpasar Region can increase cost of good manufactured ceramics coaster design. (2) The comparisson of service rate (cost price) ceramic coaster design in 2015 different with 2016. The comparisson of service rate ceramic coaster design in 2016 to 2015 was 1,07; and (3) The addition of regional minimum wage Denpasar Region in 2016 can increase profitability ((Gross Profit Margin (GPM), Operating Profit Margin (OPM), and Net Profit Margin (NPM)) service rate ceramic coaster design. The Gross Profit Margin (GPM), Operating Profit Margin (OPM), and Net Profit Margin (NPM)) in 2016 were Rp 2.348,14, Rp 1.174,07, and Rp 1.018,33 each unit. It were mean that if the minimum wage of Denpasar region increase, so the profitability ((Gross Profit Margin (GPM, Operating Profit Margin (OPM), and Net Profit Margin (NPM)) tends will increase.*

Keywords: *regional minimum wage, technology service rate, ceramics coaster.*

PENDAHULUAN

Dunia akan berkembang seiring dengan perkembangan kehidupan di berbagai sektor. Sektor industri memegang peranan penting dalam perkembangan ekonomi karena perusahaan industri (pabrik) ini menyediakan berbagai kebutuhan masyarakat, serta dapat menyerap tenaga kerja yang banyak dan meningkatkan taraf hidup masyarakat. Perusahaan industri (pabrik) merupakan Perusahaan yang kegiatannya mengolah bahan baku menjadi barang jadi dan kemudian barang jadi tersebut dijual terhadap masyarakat yang membutuhkannya. Pengolahan bahan baku ini disebut dengan proses produksi.

Pembangunan yang dilaksanakan selain bertujuan untuk meningkatkan pertumbuhan ekonomi sekaligus juga akan merubah struktur perekonomian dari sektor primer menuju sektor sekunder atau tersier, atau dengan kata lain dari sektor yang berbasis sumber daya alam atau sektor tradisional menuju sektor yang berbasis industri atau jasa (Suta, *et al*, 2013:68). Perubahan ini mencerminkan bahwa pembangunan juga dipengaruhi oleh adanya perkembangan teknologi, serta peningkatan produktivitas yang pada akhirnya juga akan meningkatkan pendapatan masyarakat.

Setiap perusahaan yang didirikan akan senantiasa mempertahankan eksistensi kinerjanya untuk mencapai suatu tingkat

pertumbuhan tertentu (Marheni, *et al.*, 2015:230). Kemampuan kerja (kinerja) adalah apa yang dilakukan atau tidak dilakukan karyawan. Kinerja karyawan adalah yang mempengaruhi seberapa banyak mereka memberi kontribusi kepada organisasi. Perbaikan kinerja baik untuk individu maupun kelompok menjadi pusat perhatian dalam upaya meningkatkan kinerja organisasi.

Ketrampilan kewirausahaan merupakan sebuah kebutuhan bagi setiap pelaku bisnis Setijani, E., *et al* (2015:283). Hal ini terungkap dari banyak temuan riset bahwa daya saing dan keberlangsungan sebuah entitas bisnis ditentukan oleh kecakapan tersebut. Dukungan fakta empiris terdapat dalam temuan Sirivanth, *et al* (2014), dalam artikel hasil risetnya yang menyatakan bahwa daya saing dan kinerja industri kecil banyak dipengaruhi oleh kecakapan kewirausahaan. Pendapat tersebut juga dibenarkan Fatoki (2014) dalam risetnya yang dilakukan pada bisnis retail juga mengungkapkan bahwa kewirausahaan mempunyai dampak nyata pada kinerja bisnis. Maknanya ketrampilan kewirausahaan sangat penting untuk meningkatkan kinerja usaha, yang tentu didalamnya terdapat indikator kinerja keuangan. Hal ini karena kinerja usaha umumnya diukur melalui informasi finansial seperti capaian keuntungan, perkembangan aset, dan *omzet* penjualan (Setijani, E., *et al*, 2015:284). Disamping itu, juga diukur dari aspek nonfinansial seperti kepuasan pelanggan, internal bisnis yang menguntungkan, serta inovasi. Namun demikian objek yang biasa diukur adalah bagian keuangan.

Perusahaan manufaktur di Indonesia merupakan penopang utama perkembangan industri (Rolita, 2014). Peningkatan laju pertumbuhan manufaktur dikarenakan adanya konsumsi domestik yang meningkat tajam dalam beberapa tahun terakhir (Maryam, 2013). Sektor industri manufaktur berkontribusi hingga 20,85% terhadap produk domestik bruto (PDB) nasional. Manajer sebagai pengelola perusahaan lebih banyak mengetahui informasi internal dan prospek

perusahaan di masa yang akan datang dibandingkan pemilik (pemegang saham). Oleh karena itu sebagai pengelola, manajer berkewajiban memberikan sinyal mengenai kondisi perusahaan kepada pemilik.

Gaji dan upah merupakan elemen biaya tenaga kerja yang jumlahnya cukup besar dan berhubungan langsung dengan produktivitas atau kenaikan produksi perusahaan (Supriyono, 2014:457). Menurut Yusuf (2013:205) biaya tenaga kerja dalam suatu perusahaan industri dapat dibedakan atas biaya tenaga kerja pabrik, biaya tenaga kerja administrasi dan biaya tenaga kerja penjualan. Biaya tenaga kerja yang dibebankan sebagai biaya produksi adalah biaya tenaga kerja pabrik. Tenaga-tenaga kerja administrasi dikelompokkan sebagai biaya-biaya umum dan administrasi. Biaya tenaga kerja penjualan dikelompokkan sebagai biaya-biaya penjualan. Biaya tenaga kerja pabrik dibedakan menjadi biaya tenaga kerja langsung dan biaya tenaga kerja tidak langsung.

Balai Teknologi Industri Kreatif Keramik (BTIKK) adalah salah satu balai yang berada di bawah Pusat Teknopreneur dan Kluster Industri (PTKI) kedeputian Pengkajian Kebijakan Teknologi (PKT), Badan Pengkajian dan Penerapan Teknologi (BPPT), yang sebelumnya bernama Unit Pelaksana Teknis Pengembangan Seni dan Teknologi Keramik dan Porselin (UPT PSTKP) Bali. Tugas pokok BTIKK adalah melakukan penelitian, pembinaan, dan pelayanan teknologi industri kreatif keramik kepada IKM keramik di Indonesia. Jasa teknologi yang dihasilkan oleh BTIKK adalah jasa pengolahan massa gerabah (*earthenware*), massa keramik batu (*stoneware*), massa cor (*castle mass*), glasir (*glazur*), desain keramik (*ceramics design*), dan jasa lainnya (Normal, 2015:379).

Pada tahun 2016, BTIKK telah melakukan jasa teknologi berupa jasa desain dulang keramik yang mempergunakan upah minimum regional kota Denpasar tahun 2015 yang besarnya Rp 1.800.000,00 per bulan

dalam menghitung harga pokok jasa teknologi desain dulang keramik. Hal tersebut tentu sudah tidak relevan lagi dengan kondisi saat ini, karena telah terjadi peningkatan upah minimum regional kota Denpasar tahun 2016 yang besarnya Rp 2.007.000,00 per bulan, sehingga terjadi kenaikan sebesar 11,5%. Apabila kondisi ini tidak dilakukan evaluasi,

maka akan terjadi pembebanan biaya produk yang lebih rendah dari yang seharusnya, terutama biaya tenaga kerja langsung, dan harga pokok produk jasa penyediaan prototipe dulang keramik coklat. Harga pokok produk jasa penyediaan prototipe dulang keramik coklat (d 30 – t 13,5) ditunjukkan pada pada Tabel 1 berikut:

Tabel 1. Harga Pokok Produk Jasa Desain Dulang Keramik Coklat (D30 -T13,5) Pada Balai Teknologi Industri Kreatif Keramik (BTIKK) Tahun 2015

NO	AKTIVITAS	ELEMEN BIAYA				HARGA POKOK PRODUKSI (Rp)
		UNIT-LEVEL ACTIVITY COST (Rp)	BATCH-RELATED ACTIVITY COST (Rp)	PRODUCT-SUSTAINING ACTIVITY COST (Rp)	FACILITY-SUSTAINING ACTIVITY COST (Rp)	
1	Pendesainan	-	-	18.296,67	316,67	18.613,34
2	Pengembangan	-	-	7.176,67	118,75	7.295,42
3	Pembentukan	16.872,14	-	510,37	791,34	18.173,85
4	Pengetriman	7.875,00	-	574,40	521,81	8.971,21
5	Pendekorasian	16.875,00	-	3,35	218,75	17.097,10
6	Pembakaran Biskuit	750,00	8.983,33	-	2.280,09	12.013,42
7	Penghalusan	3.937,50	-	675,04	41,47	4.654,01
8	Pengglasiran	3.806,25	56,25	30,00	6,70	3.899,20
9	Pembakaran Glasir	750,00	17.966,67	-	3.420,99	22.137,66
10	Penyimpanan	-	-	187,50	117,22	304,72
	Jumlah	50.865,89	27.006,25	27.454,00	7.833,79	113.159,93

Sumber: BTIKK, 2016.

Penelitian ini perlu dilakukan untuk: menentukan harga pokok produk jasa teknologi desain dulang keramik yang benar, mengetahui pengaruh kenaikan upah minimum regional terhadap tarif jasa teknologi desain dulang keramik, dan membandingkan profitabilitas jasa teknologi desain dulang keramik. Penelitian ini diharapkan bermanfaat bagi BTIKK, IKM keramik, akademisi, lembaga penelitian, dan pihak lainnya sebagai informasi awal dalam proses pengkajian dan pengembangan perubahan tarif upah minimum regional kota Denpasar terhadap kondisi keuangan, khususnya biaya tenaga kerja langsung, harga

pokok produk, dan rasio profitabilitas produk keramik berupa desain dulang keramik dan desain lainnya dalam rangka meningkatkan ekonomisasi biaya produk.

KAJIAN LITERATUR Pengertian Gaji (Upah)

Untuk menjalankan kegiatannya, perusahaan mempekerjakan orang yang disebut pegawai atau buruh. Secara umum disebut karyawan. Dalam hal ini pegawai, buruh dan karyawan menjual tenaga kerja untuk mendapatkan imbalan yang disebut gaji atau upah. Perusahaan yang mempekerjakan orang-orang kadang-kadang disebut majikan

atau pemberi kerja. Sebagai majikan, perusahaan mempunyai kewajiban untuk: (1) membayar gaji atau upah sebagai imbalan atas tenaga kerja yang telah dimanfaatkan; (2) memotong gaji atau upah dan menanggung iuran-iuran yang ditetapkan pemerintah sebagai akibat hubungan kerja tersebut di atas, misalnya iuran astek; (3) memotong dari gaji atau upah yang dibayarkan kepada pegawai atau buruhnya, pajak penghasilan yang dikenakan atas gaji dan upah tersebut kemudian menyetorkannya ke kas negara.

Istilah gaji biasanya digunakan untuk pembayaran kepada pegawai yang diberi tugas-tugas administratif dan pimpinan. Pada umumnya jumlah gaji ditetapkan secara bulanan atau tahunan. Imbalan yang diberikan kepada buruh-buruh yang melakukan pekerjaan kasar dan lebih banyak mengandalkan kekuatan fisik, disebut upah (Soemarso, 2014:335). Pada umumnya jumlah upah ditetapkan secara harian atau berdasarkan unit pekerjaan yang diselesaikan. Gaji adalah balas jasa karyawan yang melakukan pekerjaan manajemen dan administratif, biasanya dibayar bulanan. Upah adalah balas jasa karyawan yang melakukan pekerjaan fisik untuk suatu perusahaan, biasanya dinyatakan dalam bentuk tarip per jam.

Biaya upah (*labor cost*) merupakan sumbangan tenaga manusia kepada produksi dan juga merupakan suatu faktor biaya yang senantiasa perlu diukur (Matz dan Usry, 2014:441). Faedah ekonomis dari peningkatan produksi dengan biaya unit yang lebih rendah bersamaan dengan semakin meningkatnya tarif upah dan jaminan sosial yang senantiasa bertambah, telah mempercepat arus ke arah penggunaan yang lebih banyak alat-alat perlengkapan otomatis menghasilkan lebih banyak barang dalam jam kerja yang kurang banyak.

Penentuan Besarnya Gaji (Upah)

Umumnya tarif upah yang dibayar oleh perusahaan ditentukan oleh faktor-faktor ekstern. Tarif yang ditetapkan sebagai

standar adalah tarif yang biasa dibayar untuk suatu pekerjaan atau klasifikasi pekerjaan sebagaimana melalui pemufakatan kolektif /*collective bargaining* (Heckert (2013:329). Estimasi jam yang diperlukan untuk kegiatan buruh dalam membuat produk sudah tersedia insinyur-insinyur yang bekerja di bagian produksi dengan berbagai macam teknik bisa menentukan standar waktu yang disebut **time study** (penyelidikan waktu) untuk masing-masing operasi, misalnya dengan menggunakan **stop watch** untuk menentukan waktu yang efisien dari pekerja untuk berproduksi.

Pada pabrik-pabrik, standar upah ditetapkan atas dasar tarip yang merupakan hasil tawar-menawar kolektif yang menetapkan upah per jam, bonus dan sebagainya. Kalau tarif upah dihitung berdasarkan suatu perjanjian maka penyimpangan tarip upah buruh jarang terjadi (Matz dan Usry, 2014:130). Untuk menilai kewajaran tarip upah, seharusnya dibayar untuk setiap kegiatan yang dilakukan. Menurut Hansen and Mowen (2013): selisih biaya upah langsung ditentukan oleh tiga faktor, yaitu: (1) **Actual Hours at Actual Rate**; (2) **Actual Hours at Standard Rate**; (3) **Standar Hours at Standar Rate**.

Menurut Supriyono (2014:458) terdapat beberapa sistem pemberian gaji (upah) yaitu: (a) Sistem Premi Bonus Berdasar Jam Kerja, yang terdiri dari: (1) Premi sistem Halsey, (2) Premi sistem Rowan, (3) Premi sistem Bart, dan (4) Sistem Efisiensi Emerson; (b) Sistem premi Bonus Berdasar Satuan Hasil, yang terdiri dari: (1) *Straight Piece-Work*, (2) Sistem Taylor; (c) Bonus Kelompok.

Upah Minimum Regional

Upah Minimum Regional adalah suatu standar minimum yang digunakan oleh para pengusaha atau pelaku industri untuk memberikan upah kepada pegawai, karyawan atau buruh di dalam lingkungan usaha atau kerjanya. Pemerintah mengatur pengupahan melalui Peraturan Menteri

Tenaga Kerja No. 05/Men/1989 tanggal 29 Mei 1989 tentang Upah Minimum. Penetapan upah dilaksanakan setiap tahun melalui proses yang panjang. Mula-mula Dewan Pengupahan Daerah (DPD) yang terdiri dari birokrat, akademisi, buruh dan pengusaha mengadakan rapat, membentuk tim survei dan turun ke lapangan mencari tahu harga sejumlah kebutuhan yang dibutuhkan oleh pegawai, karyawan dan buruh. Setelah survei di sejumlah kota dalam provinsi tersebut yang dianggap representatif, diperoleh angka Kebutuhan Hidup Layak (KHL) - dulu disebut Kebutuhan Hidup Minimum (KHM). Berdasarkan KHL, DPD mengusulkan upah minimum regional (UMR) kepada Gubernur untuk disahkan. Komponen kebutuhan hidup layak digunakan sebagai dasar penentuan upah minimum berdasarkan kebutuhan hidup pekerja lajang (belum menikah). Saat ini UMR juga dikenal dengan istilah Upah Minimum Provinsi (UMP) karena ruang cakupannya biasanya hanya meliputi suatu provinsi. Selain itu setelah otonomi daerah berlaku penuh, dikenal juga istilah Upah Minimum Kabupaten/Kota (UMK).

Harga Pokok Produksi

Biaya barang yang telah diselesaikan selama satu periode disebut harga pokok produksi barang selesai (**cost of goods manufactured**) atau disingkat dengan harga pokok produksi (Soemarso, 2014:295). Harga pokok ini terdiri dari biaya pabrik ditambah persediaan dalam proses awal periode dikurangi persediaan dalam proses akhir periode. Harga pokok produksi selama satu periode dilaporkan dalam laporan harga pokok produksi (**cost of goods manufactured statement**). Laporan ini merupakan bagian dari harga pokok penjualan (**cost of goods sold**). Biaya produksi (**production cost**) adalah biaya yang dibebankan dalam proses produksi selama suatu periode. Biaya ini terdiri dari persediaan dalam proses awal ditambah biaya pabrik. Termasuk dalam biaya produksi adalah biaya-biaya yang dibebankan pada persediaan dalam proses pada akhir periode.

Profitabilitas

Rasio keuangan adalah alat yang dinyatakan dalam **arithmetical terms**, yang dapat digunakan untuk menjelaskan hubungan antara dua macam data finansial (Riyanto, 2012:263). Secara umum laba adalah perbedaan antara penerimaan dan beban (Hansen and Mowen, 2013:620). Profitabilitas atau kemampuan memperoleh laba adalah suatu ukuran dalam persentase yang digunakan untuk menilai sejauh mana perusahaan mampu menghasilkan laba pada tingkat yang dapat diterima. Angka profitabilitas dinyatakan antara lain dalam angka laba sebelum atau sesudah pajak, laba investasi, pendapatan per saham, dan laba penjualan. Nilai profitabilitas menjadi norma ukuran bagi kesehatan perusahaan (<http://id.wikipedia.org/w/index.php?title=Profitabilitas&oldid=4882630>).

Ada beberapa alasan diadakannya pengukuran laba, termasuk diantaranya adalah penentuan kemampulabaan perusahaan, pengukuran kinerja manajer, penentuan patuh tidaknya perusahaan terhadap peraturan pemerintah, dan suatu pemberian tanda pada pasar tentang peluang untuk mendapatkan laba. Profitabilitas menyangkut kemampuan suatu organisasi atau perusahaan untuk mendapatkan laba pada periode tertentu. Beberapa ukuran profitabilitas, yaitu margin laba kotor (*gross profit margin/GPM*), margin laba operasi (*operating profit margin/OPM*), dan margin laba bersih (*net profit margin/NPM*).

METODE PENELITIAN

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah: (1) Data kualitatif, yaitu data yang berbentuk kata, kalimat, skema, dan gambar (Sugiyono, 2008). Pada penelitian ini, data kualitatif yang digunakan adalah: sejarah berdirinya BTIKK, aktivitas tetap, struktur organisasi, fungsi pokok BTIKK, uraian tugas, proses pembuatan, dan jenis bahan baku pengolahan desain dulang keramik; dan (2) Data kuantitatif, yaitu data yang berbentuk angka, atau data kualitatif

yang diangkakan (skoring: baik sekali = 4, baik = 3, kurang baik = 2, dan tidak baik = 1). Pada penelitian ini, data kuantitatif yang digunakan adalah: biaya penyusutan aktiva tetap, kuantitas bahan, harga bahan, biaya listrik, biaya telepon, biaya air, biaya tenaga kerja selama proses produksi, komposisi bahan, harga pokok produk jasa teknologi desain dulang keramik, jam mesin, jam tenaga kerja langsung, dan Upah Minimum Kota Denpasar, beban operasi, beban lainnya.

Sumber data dalam penelitian ini dapat dibedakan menjadi dua, yaitu: (1) Data primer, yaitu data yang diperoleh atau dikumpulkan oleh seorang peneliti atau suatu lembaga tertentu langsung dari sumbernya, dicatat dan diamati untuk pertama kalinya dan hasilnya digunakan langsung oleh peneliti atau oleh lembaga itu sendiri untuk memecahkan permasalahan yang akan dicari jawabannya. Data primer yang digunakan dalam penelitian ini adalah: aktiva tetap, biaya penyusutan, biaya listrik, biaya telepon, biaya air, jam mesin, jam tenaga kerja langsung, komposisi bahan baku, penggunaan bahan baku, biaya pemeliharaan, dan jumlah tenaga kerja yang terlibat langsung dalam pengolahan jasa teknologi desain dulang keramik; dan (2) Data sekunder, yaitu data yang diperoleh peneliti bukan dari hasil pengumpulan dan pengolahan sendiri melainkan dilakukan oleh orang lain atau oleh lembaga tertentu. Jadi data yang digunakan oleh peneliti dalam upaya mencari jawaban atas permasalahan penelitiannya adalah data yang dipublikasikan oleh orang lain atau lembaga tertentu lainnya dan tidak oleh peneliti sendiri. Data sekunder pada penelitian ini adalah: upah minimum kota Denpasar dari Depnakertrans, jenis bahan baku pembuatan desain dulang keramik dari Balai Besar Industri Keramik Bandung, dan standar peresapan air yang memenuhi syarat sebagai stoneware dari *American Standard Testing Material (ASTM)*.

Pengumpulan data dilakukan melalui: (1) Observasi, yaitu suatu cara pengumpulan data yang dilakukan oleh peneliti dengan mengamati langsung terhadap obyeknya atau

mengganti obyeknya (misalnya: film, video, rekonstruksi, dan lain-lain). Observasi pada penelitian ini dilakukan dengan mengamati proses pengolahan jasa teknologi desain dulang keramik dan campuran bahan baku yang digunakan; dan (2) Wawancara, yaitu suatu teknik pengumpulan data yang dilakukan dengan cara lisan antara pewawancara (**interviewer**) dan orang yang diwawancarai atau responden (**interviewee**). Pada teknik ini terjadi interaksi yang berhadap-hadapan antara pewawancara dengan responden, kesan pertama pewawancara akan menentukan keberhasilan dalam pengumpulan data. Wawancara pada penelitian ini dilakukan kepada bagian pengolahan bahan, bendahara pelayanan teknis, manajer pelayanan teknis, perekayasa, teknisi litkayasa, dan kelompok fungsional tekno-ekonomi.

Teknik analisis data yang digunakan adalah: (1) Metode penentuan biaya berbasis aktivitas (*Activity-Based Costing/ABC method*) dengan rumus: Biaya produk = *Unit-Level Activity Cost (ULAC) + Batch-Related Activity Cost (BRAC) + Product-Sustaining Activity Cost (PSAC) + Facility-Sustaining Activity Cost (FSAC)*; (2) Metode Cost-Plus Pricing yang dikombinasikan dengan metode trend, digunakan untuk mengetahui pengaruh kenaikan UMR terhadap tarif jasa teknologi desain dulang keramik, dengan rumus: Tarif (harga jual) = Biaya Produksi Total + Margin (Biaya Produksi Total) + Biaya Operasi. **Trend** atau tendensi tarif yang dinyatakan dalam prosentase (**trend percentage analysis**) yang dihubungkan dengan persentase kenaikan UMR kota Denpasar digunakan untuk mengetahui tendensi perubahannya, apakah menunjukkan tendensi tetap, naik atau bahkan turun; dan (3) Metode **multiple step** (Munawir, 2013:37) digunakan untuk menghitung laba, yang terdiri dari laba kotor, laba operasi, dan laba bersih sebelum pajak. Laba kotor = penjualan – harga pokok penjualan. Laba operasi = laba kotor – beban operasi. Laba bersih = laba operasi – pendapatan/beban di luar usaha. Profitabilitas dihitung dengan cara berikut: a) *Gross Profit*

Margin (GPM) = (Laba Kotor : Penjualan) x 100%, b) *Operating Profit Margin (NPM)* = (Laba Operasi : Penjualan) x 100%, dan c) *Net Profit Margin (NPM)* = (Laba Bersih : Penjualan) x 100%. b).Setelah GPM, OPM, dan NPM didapat, selanjutnya nilai-nilai tersebut dianalisis dengan teknik analisis **trend** (kecenderungan). **Trend** atau tendensi rasio profitabilitas yang dinyatakan dalam prosentase (**trend percentage analysis**) yang dihubungkan dengan persentase kenaikan UMR kota Denpasar digunakan untuk mengetahui tendensi perubahannya, apakah menunjukkan tendensi tetap, naik atau bahkan turun.

HASIL DAN PEMBAHASAN
Harga Pokok Produk Jasa Teknologi Desain Dulang Keramik

Berdasarkan sistem harga pokok standar dengan metode penentuan harga pokok berbasis aktivitas, maka diperoleh

harga pokok produk jasa desain dulang keramik coklat (d 30 – t 13,5) menggunakan upah minimum regional tahun 2015 sebesar Rp 113.159,93 per buah. Jumlah tersebut terdiri dari: Biaya aktivitas tingkat unit Rp 50.865.89, biaya aktivitas berkaitan dengan batch Rp 27.006,25, biaya aktivitas untuk mempertahankan produk Rp 27.454,00, dan biaya aktivitas untuk mempertahankan fasilitas Rp 7.833,79. Namun kalau menggunakan upah minimum regional tahun 2016, harga pokok produk jasa desain dulang keramik coklat (d 30 – t 13,5) adalah sebesar Rp 120.987,13 per buah. Jumlah tersebut terdiri dari: Biaya aktivitas tingkat unit Rp 55.818,81, biaya aktivitas berkaitan dengan batch Rp 27.012,72, biaya aktivitas untuk mempertahankan produk Rp 30.321,81, dan biaya aktivitas untuk mempertahankan fasilitas Rp 7.833,79. Angka selengkapnya terlihat pada Tabel 2.

Tabel 2. Harga Pokok Produksi Jasa Teknologi Desain Dulang Keramik (D 30,0-T 13,5) Pada Balai Teknologi Industri Kreatif Keramik (BTIKK) Tahun 2016

NO	AKTIVITAS	ELEMEN BIAYA				HARGA POKOK PRODUKSI (Rp)
		UNIT-LEVEL ACTIVITY COST (Rp)	BATCH-RELATED ACTIVITY COST (Rp)	PRODUCT-SUSTAINING ACTIVITY COST (Rp)	FACILITY-SUSTAINING ACTIVITY COST (Rp)	
1	Pendesainan	-	-	20.366,67	316,67	20.683,34
2	Pengembangan	-	-	7.952,92	118,75	8.071,67
3	Pembentukan	18.295,27	-	510,37	791,34	19.596,98
4	Pengetriman	8.780,63	-	574,40	521,81	9.876,84
5	Pendekorasian	18.815,63	-	3,35	218,75	19.037,73
6	Pembakaran Biskuit	836,25	8.983,33	-	2.280,09	12.099,67
7	Penghalusan	4.390,31	-	675,04	41,47	5.106,82
8	Pengglasiran	3.864,47	62,72	30,00	6,70	3.963,89
9	Pembakaran Glasir	836,25	17.966,67	-	3.420,99	22.223,91
10	Penyimpanan	-	-	209,06	117,22	326,28
	Jumlah	55.818,81	27.012,72	30.321,81	7.833,79	120.987,13

Sumber : Hasil Pengolahan Data, 2016.

Perbandingan harga pokok produk jasa desain dulang keramik coklat (d 30 – t 13,5)

menggunakan upah minimum regional tahun 2015 dan 2016 terlihat pada Tabel 3.

Tabel 3. Perbandingan Harga Pokok Produk Jasa Desain Dulang Keramik Coklat (D 30 – T 13,5) Menggunakan Upah Minimum Regional Tahun 2015 dan 2016

Uraian	Komponen Biaya				Harga Pokok
	<i>Unit-Level Activity Cost</i>	<i>Batch-Related Activity Cost</i>	<i>Product-Sustaining Activity Cost</i>	<i>Facility-Sustaining Activity Cost</i>	
Harga pokok produk berbasis UMR th 2015	50.865,89	27.006,25	27.454,00	7.833,79	113.159,93
Harga pokok produk berbasis UMR th 2016	55.818,81	27.012,72	30.321,81	7.833,79	120.987,13
Kenaikan (penurunan)	<i>4.952,92</i>	<i>6,47</i>	<i>2.867,81</i>	0,00	<i>7.827,20</i>

Sumber: Tabel 1 dan Tabel 2.

Tabel 3 menunjukkan bahwa perubahan UMR kota Denpasar akan berdampak pada harga pokok produk jasa desain dulang keramik coklat (d 30 – t 13,5). Dampaknya adalah bersifat langsung, yaitu kenaikan UMR dari Rp 1.800.000,00 per bulan atau Rp 11.250,00 per jam tahun 2015 menjadi Rp 2.007.000,00 per bulan atau Rp 12.543,75 per jam tahun 2016 (naik 11,50%) dapat meningkatkan harga pokok jasa desain dulang keramik coklat sebesar 6,92%. Kenaikan UMR menunjukkan semakin meningkatnya beban yang harus ditanggung oleh perusahaan atau organisasi terkait penggunaan tenaga kerja dalam operasional perusahaannya. Kenaikan beban ini sangat beralasan karena semakin hari semakin terjadi kenaikan beban hidup yang harus ditanggung oleh pekerja sebagai akibat terjadinya kenaikan barang-barang kebutuhan pokok, tarif listrik, bahan bakar minyak, dan sebagainya.

Untuk mengantisipasi hal tersebut, pemerintah telah melakukan upaya peningkatan upah yang harus diterima oleh pekerja dalam bentuk kenaikan UMR, khususnya UMR kota Denpasar. Perusahaan atau organisasi harus membayar upah minimal sesuai dengan yang disyaratkan oleh pemerintah kota Denpasar yaitu sebesar Rp 2.007.000,00 per bulan atau Rp 12.543,75 per jam. Berdasarkan syarat tersebut, maka apabila hal itu diterapkan pada IKM keramik, maka akan terjadi kenaikan biaya tenaga kerja yang akan dibayarkan oleh IKM keramik kepada para pekerja dalam memproduksi

keramik, khususnya produksi jasa desain dulang keramik coklat. Konsekuensi dari kebijakan kenaikan UMR ini adalah akan terjadinya kenaikan harga pokok produk jasa desain dulang keramik coklat pada tahun 2016 dibandingkan tahun 2015, sebagai akibat adanya kenaikan biaya tenaga kerja langsung. Biaya tenaga kerja langsung pada konsep penentuan harga pokok berbasis aktivitas merupakan salah satu bagian dari unit-level activity cost. Biaya aktivitas ini akan berubah sesuai dengan perubahan tingkat unit atau volume yang diproduksi. Setiap aktivitas yang mengonsumsi tenaga kerja, maka akan meningkatkan biaya aktivitas tersebut pada tingkat unitnya.

Tarif (Harga Jual) Jasa Teknologi Desain Dulang Keramik

Berdasarkan sistem penentuan harga jual berbasis biaya (*cost-plus pricing*), maka diperoleh harga jual produk jasa desain dulang keramik coklat (d 30 – t 13,5) menggunakan upah minimum regional tahun 2015 sebesar Rp 147.107,91 per buah. Jumlah tersebut terdiri dari: harga pokok produk Rp 113.159,93, margin laba yang diinginkan Rp 16.974,00, beban pemasaran Rp 10.184,39, dan beban administrasi & umum Rp 6.789,61. Namun kalau menggunakan upah minimum regional tahun 2016, harga jual produk jasa desain dulang keramik coklat (d 30 – t 13,5) adalah sebesar Rp 157.283,27 per buah. Jumlah tersebut terdiri dari: harga pokok produk Rp 120.987,13, margin laba yang

diinginkan Rp 18.148,97, beban pemasaran Rp 10.888,84, dan beban administrasi & umum Rp 7.259,23. Perbandingan harga jual produk jasa desain dulang keramik coklat (d

30 – t 13,5) menggunakan upah minimum regional tahun 2015 dan 2016 terlihat pada Tabel 4.

Tabel 4. Perbandingan Tarif (Harga Jual) Produk Jasa Desain Dulang Keramik Coklat (D 30 – T 13,5) Menggunakan Upah Minimum Regional Tahun 2015 dan 2016

Uraian	Komponen Harga Jual				Harga Jual
	<i>Harga Pokok Produk</i>	<i>Margin Laba yang Diinginkan</i>	<i>Beban Pemasaran</i>	<i>Beban Administrasi & Umum</i>	
Harga jual produk berbasis UMR th 2015	113.159,93	16.974,00	10.184,39	6.789,61	147.107,91
Harga jual produk berbasis UMR th 2016	120.987,13	18.148,07	10.888,84	7.259,23	157.283,27
Kenaikan (penurunan)	<i>7.827,20</i>	<i>1.174,07</i>	<i>704,45</i>	<i>469,62</i>	<i>10.175,36</i>

Sumber: Tabel 1, Tabel 2, Lampiran 1, dan Lampiran 2.

Tabel 4 menunjukkan bahwa perubahan UMR kota Denpasar akan berdampak pada harga jual produk jasa desain dulang keramik coklat (d 30 – t 13,5). Dampaknya adalah bersifat langsung, yaitu kenaikan UMR dari Rp 1.800.000,00 per bulan atau Rp 11.250,00 per jam tahun 2015 menjadi Rp 2.007.000,00 per bulan atau Rp 12.543,75 per jam tahun 2016 (naik 11,50%) dapat meningkatkan harga jual jasa desain dulang keramik coklat sebesar 6,92% (dari Rp 147.107,91 menjadi Rp 157.283,27). Namun apabila dibandingkan dengan harga yang ditetapkan oleh IKM keramik yang berkisar pada harga Rp 150.000,00 per unit, akan terjadi kenaikan harga jual sebesar 1,97%. Kenaikan UMR menunjukkan semakin meningkatnya beban yang harus ditanggung oleh perusahaan atau organisasi terkait penggunaan tenaga kerja dalam operasional perusahaannya. Kenaikan beban ini sangat beralasan karena semakin hari semakin terjadi kenaikan beban hidup yang harus ditanggung oleh pekerja sebagai akibat terjadinya kenaikan barang-barang kebutuhan pokok, tarif listrik, bahan bakar minyak, dan sebagainya.

Untuk mengantisipasi hal tersebut, pemerintah telah melakukan upaya peningkatan upah yang harus diterima oleh pekerja dalam bentuk kenaikan UMR,

khususnya UMR kota Denpasar. Perusahaan atau organisasi harus membayar upah minimal sesuai dengan yang disyaratkan oleh pemerintah kota Denpasar yaitu sebesar Rp 2.007.000,00 per bulan atau Rp 12.543,75 per jam. Berdasarkan syarat tersebut, maka apabila hal itu diterapkan pada IKM keramik, maka akan terjadi kenaikan harga pokok produk jasa desain dulang keramik yang akan dikeluarkan oleh IKM keramik kepada pemasok bahan baku, para pekerja, dan piha lain dalam memproduksi keramik, khususnya produksi jasa desain dulang keramik coklat. Konsekuensi dari kenaikan harga pokok produk ini (dimana harga jual ditentukan berdasarkan harga pokok produk) adalah akan terjadinya kenaikan harga jual produk jasa desain dulang keramik coklat pada tahun 2016 dibandingkan tahun 2015. Harga pokok produk pada konsep penentuan harga jual berbasis biaya merupakan salah satu bagian dari komponen harga jual. Harga jual ini akan berubah sesuai dengan perubahan harga pokok produk yang diproduksi. Setiap aktivitas yang mengonsumsi bahan baku, tenaga kerja, dan biaya overhead pabrik, maka akan meningkatkan harga pokok produk tersebut. Dengan menetapkan margin laba yang diinginkan pada persentase tertentu atas jasa desain dulang keramik, menetapkan

beban pemasaran dan beban administrasi & umum sesuai dengan urgensinya, maka harga jual dapat ditetapkan.

Profitabilitas Jasa Teknologi Desain Dulang Keramik

Profitabilitas pada penelitian ini terdiri dari: a) *Gross Profit Margin (GPM)* atau Marjin Laba Kotor (MLK) = (Laba Kotor: Penjualan), b) *Operating Profit Margin (OPM)* atau Marjin Laba Operasi (MLO) = (Laba Operasi : Penjualan), dan c) *Net Profit Margin (NPM)* atau Marjin Laba Bersih (MLB) = (Laba Bersih : Penjualan). **Trend** atau tendensi profitabilitas produksi dan penjualan jasa teknologi desain dulang keramik yang dinyatakan dalam prosentase

(*trend percentage analysis*) yang dihubungkan dengan persentase kenaikan UMR kota Denpasar digunakan untuk mengetahui tendensi perubahannya, apakah menunjukkan tendensi tetap, naik atau bahkan turun. Apabila dalam setahun bisa diproduksi (160 jam : 7,23 jam) x 1 buah x 12 bulan = 265 buah, dan semuanya terjual, rasio profitabilitas dapat dihitung. Perhitungannya dapat dilihat pada Lampiran 3. Upah minimum regional kota Denpasar berdampak terhadap rasio profitabilitas produksi dan penjualan jasa teknologi desain dulang keramik. Semakin tinggi UMR maka rasio profitabilitas produksi dan penjualan jasa teknologi desain dulang keramik semakin tinggi. Besar perubahannya dapat dilihat pada Tabel 5.

Tabel 5. Perbandingan Profitabilitas Jasa Desain Dulang Keramik Coklat (D 30 – T 13,5) Menggunakan Upah Minimum Regional Tahun 2015 dan 2016

Uraian	Komponen Profitabilitas			
	<i>Marjin Laba Kotor</i>	<i>Marjin Laba Operasi</i>	<i>Marjin Laba Bersih</i>	<i>Keterangan</i>
Profitabilitas berbasis UMR th 2015	33.948,00	16.974,00	14.710,00	-
Profitabilitas berbasis UMR th 2016	36.296,14	18.148,07	15.728,33	-
Kenaikan (penurunan)	<i>2.348,14</i>	<i>1.174,07</i>	1.018,33	-

Sumber: Lampiran 3.

Tabel 5 menunjukkan bahwa perubahan UMR kota Denpasar akan berdampak pada harga jual produk jasa desain dulang keramik coklat (d 30 – t 13,5). Dampaknya adalah bersifat langsung, yaitu kenaikan UMR dari Rp 1.800.000,00 per bulan atau Rp 11.250,00 per jam tahun 2015 menjadi Rp 2.007.000,00 per bulan atau Rp 12.543,75 per jam tahun 2016 (naik 11,50%) dapat meningkatkan : (a) marjin laba kotor jasa desain dulang keramik coklat sebesar Rp 2.348,14 (dari Rp 33.948,00 tahun 2015 menjadi Rp 36.296,14 tahun 2016); (b) marjin laba operasi Rp 1.174,07 (dari Rp 16.974,00 tahun 2015 menjadi Rp 18.148,07 tahun 2016; dan (c) marjin laba bersih Rp 1.018,33 (dari Rp 14.710,00 tahun 2015 menjadi Rp 15.728,33 tahun 2016).

Hal ini berarti jika UMR kota Denpasar naik, maka profitabilitas (*Gross Profit Margin (GPM, Operating Profit Margin (OPM), dan Net Profit Margin (NPM)*) jasa desain dulang keramik coklat cenderung meningkat, namun kenaikannya tidak proporsional dengan kenaikan UMR.

KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil dan pembahasan dapat disimpulkan: (1) Penambahan upah minimum regional kota Denpasar dapat meningkatkan harga pokok produksi jasa desain dulang keramik. Dampaknya tidak bersifat proporsional, yaitu kenaikan upah minimum regional sebesar 11,50% tahun 2016, dapat meningkatkan harga pokok produksi

sebesar 6,92% tahun 2016; (2) Perbandingan harga jual jasa desain dulang keramik tahun 2015 berbeda dengan tahun 2016. Harga jual jasa desain dulang keramik berbasis elemen biaya tahun 2015 adalah Rp 147.107,91 per buah, yang terdiri dari: harga pokok produksi Rp 113.159,93, margin laba yang diharapkan Rp 16.974,00, beban pemasaran Rp 10.184,39, dan beban administrasi & umum Rp 6.789,61. Harga jual jasa desain dulang keramik berbasis elemen biaya tahun 2016 adalah Rp 157.283,27 per buah, yang terdiri dari: harga pokok produksi Rp 120.987,13, margin laba yang diharapkan Rp 18.148,07, beban pemasaran Rp 10.888,84, dan beban administrasi & umum Rp 7.259,23. Perbandingan harga jual tahun 2016 terhadap tahun 2015 adalah 1,07; dan (3) Penambahan upah minimum regional kota Denpasar tahun 2016 dapat meningkatkan profitabilitas (*Gross Profit Margin (GPM)*, *Operating Profit Margin (OPM)*, dan *Net Profit Margin (NPM)*) jasa desain dulang keramik. Margin laba kotor, margin laba operasi, dan margin laba bersih tahun 2016 naik masing-masing sebesar Rp 2.348,14 per buah, Rp 1.174,07 per buah, dan Rp 1.018,33 per buah. Hal ini berarti jika UMR kota Denpasar naik, maka profitabilitas (*Gross Profit Margin (GPM)*, *Operating Profit Margin (OPM)*, dan *Net Profit Margin (NPM)*) cenderung meningkat.

Berdasarkan simpulan, maka dapat disarankan hal-hal sebagai berikut: (1) Kepada BTKK, agar segera menerapkan upah minimum regional kota Denpasar tahun 2016 yang memperbandingkan dengan upah minimum sebelumnya dalam analisis produk keramik, khususnya jasa desain dulang keramik, sehingga dapat menghasilkan harga pokok produksi, harga jual, dan profitabilitas (*Margin Laba Kotor (MLK)*, *Margin Laba Operasi (MLO)*, dan *Margin Laba Bersih (MLB)*) yang layak diatas kondisi standar; (2) Kepada IKM Keramik, agar segera meningkatkan ekonomisasi, efektivitas, dan efisiensi proses produksi produk keramik khususnya jasa desain produk, melalui

penerapan tarif upah (standar tarif biaya tenaga kerja langsung) yang tepat, penggunaan jam kerja yang maksimal, sehingga pemborosan dapat dikurangi; dan (3) Kepada Peneliti, Teknisi Litkayasa, Perakayasa, dan Kalangan Akademis Lain (Lanjutan), agar segera menerapkan konsep pembebanan tarif upah yang sesuai dengan peraturan perundang-undangan ketenagakerjaan dalam proses produksi tidak hanya pada jasa desain dulang keramik, tetapi pada berbagai macam produk keramik yang lebih spesifik, sehingga setiap jenis produk keramik dapat ditentukan tarifnya secara lebih akurat.

DAFTAR PUSTAKA

- Fatoki, O. 2014. The Entrepreneurial Orientation of Micro Enterprises in the Retail Sector in South Africa. *Journal Sociology Soc Anth.* 5 (2): 125-129.
- Hansen & Mowen. 2013. *Accounting and Control, Cost Management*. South Western College. USA.
- Http: //www.wikipedia-indonesia. 2014. *Upah Minimum Regional*.
- Http: //id.wikipedia.org/ w/index.php?title=P rofitabilitas&oldid=4882630").
- Heckert, J.B. 2013. *Controllershship (Tugas Akuntan Manajemen)*. Edisi Ketiga. Erlangga. Jakarta.
- Jusup, AL Haryono. 2013. *Dasar-Dasar Akuntansi*. Jilid 2. Akademi Akuntansi YKPN. Yogyakarta.
- Marheni, L., Kencanawati, AAA M., & Yudistira, C.G.P. 2015. Pengaruh Kemampuan dan Motivasi Kerja Perawat terhadap Kualitas Pelayanan Kesehatan pada Rumah Sakit Umum Sanjiwani Gianyar-Bali. *Jurnal Bisnis dan Kewrausahaan*. 11 (3): 231-240.
- Maryam, S.. 2013. Pertumbuhan Industri Manufaktur 2013 Ditarget 7,14%. *Media Industri*. 1
- Matz dan Usry. 2014. *Akuntansi Biaya, Perencanaan dan Pengawasan (Cost Accounting)*. Edisi Ke 7. Jilid 1. Erlangga. Jakarta.

- Matz dan Usry. 2014. *Akuntansi Biaya, Perencanaan dan Pengawasan (Cost Accounting)*. Edisi Ke 7. Jilid 2. Erlangga. Jakarta.
- Munawir. 2013. *Analisis Laporan Keuangan*. Edisi Revisi. Liberty. Yogyakarta.
- Normal, I N.. 2015. Pengaruh Manajemen Laba terhadap Rasio Keuangan Produk Industri Kreatif Keramik. *Jurnal Keuangan dan Perbankan*. 19 (3): 378-390.
- Riyanto, Bambang. 2012. *Dasar-dasar Pembelanjaan Perusahaan*. Edisi Kedua. Cetakan Kedelapan. Yayasan Badan Penerbit Gadjah Mada. Yogyakarta.
- Rolita, R.. 2014. Hubungan Struktur Modal dan Keputusan Investasi pada Perusahaan Manufaktur. *Jurnal Keuangan dan Perbankan*. 18 (3): 370-383.
- Setijani, E., Sugito, P., & Chodijah. 2015. Investigasi Kewirausahaan sebagai Variabel Moderasi Keputusan Struktur Modal terhadap Kinerja Keuangan. *Jurnal Keuangan dan Perbankan*. 19 (2): 283-294.
- Sirivanth, T., Sukkabot, S., & Sateeraroj, M.. 2014. The Effect of Entrepreneurial Orientation and Competitive Advantage on SMEs' Growth: A Structural Equation Modeling Study. *International Journal of Business and Social Science*. 2 (1): 189-194.
- Soemarso, S.R.. 2014. *Akuntansi Suatu Pengantar*. Edisi IV. Buku 1. Rineka Cipta. Jakarta.
- Sugiyono. 2008. *Metode Penelitian Bisnis*, Cetakan Ke-Dua Belas, Penerbit Alfabeta. Bandung.
- Supriyono. 2014. *Akuntansi Biaya (Pengumpulan Biaya dan Penentuan Harga Pokok)*. Buku I. Edisi 2. Fakultas Ekonomi Universitas Gadjah Mada. Yogyakarta.
- Suta, I G. L., Suarta, I K., & Meirejeki, N.. 2013. Pengembangan Ekonomi Kreatif di Kota Denpasar Prospektif Pemasaran dan Produksi. *Jurnal Bisnis dan Kewirausahaan*. 9 (1): 68-77.

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1

TARIF (HARGA JUAL) JASA DESAIN DULANG KERAMIK (D 30,0-T 13,5)
PADA BALAI TEKNOLOGI INDUSTRI KREATIF KERAMIK (BTIKK) TAHUN 2015

Prototipe	Uraian Biaya				Tarif (Harga Jual)
	Harga Pokok Produksi	Marjin Laba yg yang Diharapkan	Beban Pemasaran	Beban Adm & Umum	
	(Rp)	(Rp)	(Rp)	(Rp)	(Rp)
	1,00	0,15	0,09	0,06	1,30
Dulang Keramik Coklat (D 30 - T 13,5)	113.159,93	16.973,99	10.184,39	6.789,60	147.107,91

Sumber : Tabel 1, 2016.

Lampiran 2

TARIF (HARGA JUAL) JASA DESAIN DULANG KERAMIK (D 30,0-T 13,5)
PADA BALAI TEKNOLOGI INDUSTRI KREATIF KERAMIK (BTIKK) TAHUN 2016

Prototipe	Uraian Biaya				Tarif (Harga Jual)
	Harga Pokok Produksi	Marjin Laba yang Diharapkan	Beban Pemasaran	Beban Adm & Umum	
	(Rp)	(Rp)	(Rp)	(Rp)	(Rp)
	1,00	0,15	0,09	0,06	1,30
Dulang Keramik Coklat (D 30 - T 13,5)	120.987,13	18.148,07	10.888,84	7.259,23	157.283,27

Sumber : Tabel 2, 2016.

Lampiran 3. Perhitungan Profitabilitas (Gross Profit Margin/GPM, Operating Profit Margin/OPM, dan Net Profit Margin/NPM) Jasa Desain Dulang Keramik Menggunakan Upah Minimum Regional Kota Denpasar Tahun 2015 dan 2016

(Rp)

Tahun (UMR)	Harga Pokok Penjualan	Harga Jual	Lab Kotor (GPM)	Beban Operasi	Lab Operasi (OPM)	Pendapatan/ Biaya Lainnya	Lab Bersih (MPM)
1	2	3	4 = 2 : 3	5	6	7 = 5 : 6	8 = 5 : 6
2015	113.159,93	147.101,91	33.948,00	16.974,00	16.974,00	2.264,00	14.710,00
2016	120.987,13	157.283,27	36.296,14	18.148,07	18.148,07	2.419,74	15.728,33
-	7.827,20	10.175,36	2.348,14	1.174,07	1.174,07	155,74	1.018,33

Sumber : Hasil Pengolahan Data, 2016.

DAFTAR GAMBAR

Gambar 1 : Desain Dulang Keramik Coklat (D 30,0-T 13,5)

