

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1 Tinjauan Umum Tentang Subyek Penelitian

4.1.1 Sejarah Perusahaan

PT. Pindad (Persero) Bandung merupakan penghasil tunggal (*single producer*) dalam bidang senjata dan amunisi. Pada awal fase perkembangannya, PT. Pindad (Persero) merupakan gabungan dari beberapa perusahaan milik pemerintah Belanda, yaitu:

1. *Artilleri Constructie Winkel (ACW)* yang didirikan oleh Gubernur Jenderal *HW. Daendels* pada tahun 1808 di Surabaya.
2. *Pyrotechnise Fabric (PF)* yang didirikan tahun 1923 di Bandung.
3. *Work Plaats Voor Draaganm Wapenen (WPD)* didirikan pada tahun 1948 di Bandung.
4. *Pyrotechnise Wark Plaats (PW)* didirikan pada tahun 1950 di Bandung

Kekalahan Belanda pada tahun 1942 menyebabkan instalasi ini berpindah tangan pada Jepang. Semua persenjataan milik Belanda diambil alih oleh Jepang dan diberi nama *Dai Ichi Kozo*. Akan tetapi pada tahun 1945 instalasi ini kembali jatuh ke tangan Belanda akibat kekalahan Jepang dari sekutu. Dengan dibonceng sekutu, *Dai Ichi Kozo* diambil kembali oleh Belanda pada tahun 1947 yang kemudian dibagi menjadi dua bagian, yaitu :

1. *Leger Technishe Dients (LTD)*
2. *Leger Productie Bedrijven (LPB)*

Pada tanggal 29 April 1950 (selanjutnya pada tanggal tersebut diperingati sebagai hari jadi perusahaan) kedua pabrik tersebut diserahkan kepada pemerintah RIS yang diwakili oleh Letkol Ir. M.O Parlindungan, yang kemudian berganti nama menjadi Bengkel Pusat Peralatan Angkatan Darat (Bengpuspal-AD) dan LPB menjadi Pabrik Senjata Mesiu (PSM). Pada tahun 1954, terjadi serah terima jabatan Direktur PSM dari Letkol Ir. M.O Parlindungan kepada Mayor MA. Kusumo.

Pada tahun 1958, PSM berubah nama menjadi Pabrik Peralatan Angkatan Darat (PABAL-AD) dengan tujuan untuk dapat mengembangkan kemampuan utamanya dalam memproduksi peralatan militer. Pada waktu itu didirikan pula Pabrik Amunisi Kaliber Ringan (Pabmuri). Pada tahun 1960, Kolonel MA. Kusumo digantikan oleh Brigjen Mochamad Rifa'i. Seiring dengan meningkatnya kebutuhan TNI-AD, dibawah pimpinan Brigjen Mochamad Rifa'i diadakan peningkatan secara menyeluruh sesuai fungsinya, sehingga dari pabrik berubah menjadi industri. Pada tahun 1962, PABAL-AD diganti menjadi Perindustrian Angkatan Darat (PINDAD) dengan fungsi memenuhi kebutuhan TNI-AD khususnya senjata dan amunisi ringan.

Pada tanggal 3 Mei 1970, Mayjen TNI M. Rifa'i digantikan oleh Brigjen TNI A.H Pane. Pada kurun waktu kepemimpinannya, diadakan perubahan struktur organisasi, sehingga PINDAD berubah nama menjadi Komando Perindustrian Angkatan Darat (KOPINDAD), dengan fungsi bukan lagi sebagai pelaksana pusat melainkan sebagai komando utama pembinaan di lingkungan TNI Angkatan Darat.

Pada tahun 1979, terjadi pergantian kepemimpinan dari Mayjen TNI A.H. Pane kepada Kolonel TNI TB. Ing. Zoehri. Untuk lebih meningkatkan kemampuan PINDAD, maka diadakan kerja sama dengan industri-industri lainnya, sehingga pada tahun 1979-1980 PINDAD telah mampu membuat peluncur roket. Pada saat itu, PINDAD terus melakukan penyempurnaan, baik struktur organisasi maupun sumber daya manusianya.

Pada tanggal 29 April 1983, PINDAD beralih status menjadi BUMN dengan nama PT. PINDAD (Persero) yang diserahkan terimakan dari KASAD Jendral TNI Rudini kepada Prof. Dr. Ing BJ. Habibie. Selanjutnya, tahap-tahap pengembangan PT. PINDAD (Persero) diawali dengan pembenahan dan rehabilitasi aset yang diterima dari perindustrian TNI AD, serta melaksanakan tambahan investasi sarana dan prasarana produksi baru, agar selain dapat memproduksi peralatan militer, juga mampu menghasilkan produk-produk komersial untuk menunjang pembangunan Indonesia. Terbukti pada periode ini PT. PINDAD (Persero) telah berhasil melaksanakan pembangunan fasilitas baru yang dilengkapi peralatan presisi berteknologi tinggi untuk kelancaran pelaksanaan tugas, yang meliputi pembangunan sarana, dan prasarana produksi senjata, amunisi, tempa, cor, *filling plant*, elektrik, *surface treatment heat*, dan *treatment tools shop*, dan perangkat keras maupun perangkat lunak.

Pada tahun 1989, melalui Surat Keputusan Presiden Republik Indonesia No. 44, PT. PINDAD (Persero) ditetapkan menjadi BUMN Industri Strategis (BUMNIS), yang merupakan transformasi industri melalui tahapan alih teknologi

dalam jajaran industri strategis di lingkungan Badan Pengkajian Industri Strategis (BPIS) sebagai pusat keunggulan sistem senjata dan tempa.

PT. PINDAD (Persero) pada awal tahun 1996, melaksanakan restrukturisasi dengan memberikan wewenang dan tanggung jawab yang lebih luas kepada unit-unit produksi sebagai unit bisnis, dengan mengatur kembali divisi-divisi yang ada menjadi Divisi Senjata, Divisi Mekanik, dan Divisi Tempa dan Cor di Bandung, serta Divisi Amunisi di Turen, agar mampu mengimbangi peluang dan tantangan serta perkembangan teknologi yang terus meningkat secara global.

Sejak tahun 1997, beberapa organisasi yang semula merupakan fungsi pendukung didudukkan menjadi unit-unit, dan unit-unit mandiri yang tugasnya bukan saja mendukung kelancaran pelaksanaan tugas PT. PINDAD (Persero), tetapi juga melayani kebutuhan luar perusahaan secara langsung, sehingga dapat membiayai unitnya sendiri, unit-unitnya tersebut antara lain unit usaha perkakas, unit usaha laboratorium, unit usaha sampingan, unit usaha bengkel dan *prototype*, unit mandiri rumah sakit, unit mandiri pengepakan, unit mandiri percetakan, unit mandiri transportasi dan mess Turen, unit mandiri pelayanan kesehatan Turen, dan unit mandiri sampingan dan pelayanan perkayuan Turen.

Berdasarkan keputusan Menteri Keuangan No.178/Kink.016/1998 tanggal 28 Februari 1998, jabatan Direktur Utama PT. PINDAD (Persero) telah diserahkan dari Prof. Dr. Ing. BJ. Habibie kepada Dr. Ir Budi Santoso. Seiring dengan pergantian direktur utama ini, berdasarkan Surat Keputusan Direksi No.Skep/131/bd/VI/1998 tanggal 15 Juni 1998, telah ditetapkan organisasi baru

PT. PINDAD (Persero) antara lain dengan ditetapkannya Direksi yang terdiri dari Direktur Utama, Direktur Produk Komersial, Direktur Produk Militer, Direktur Administrasi dan Keuangan, serta Direktur Perencanaan dan Pengembangan.

Berdasarkan Surat Keputusan Direksi No.Skep/9/P/BD/VI/2001 tanggal 15 Juni 2001 ditetapkan struktur organisasi baru PT. PINDAD (Persero) yang masih berlaku sampai sekarang. Dengan dikeluarkannya surat ini, maka penetapan divisi-divisi yang ada pada PT. PINDAD (Persero) sebagai berikut :

1. Divisi Amunisi
2. Divisi Senjata
3. Divisi Mekanik
4. Divisi Elektrik
5. Divisi Tempa dan Cor
6. Divisi Rekayasa Industri dan Jasa

4.1.2 Struktur Organisasi

Struktur organisasi merupakan rerangka formal yang ditetapkan perusahaan. Adapun tujuan dari struktur organisasi adalah untuk membantu dan mengarahkan usaha-usaha dalam organisasi sedemikian rupa serta memudahkan bagi para pimpinan maupun para karyawan untuk mengetahui tugas, wewenang dan tanggung jawab masing-masing. Hal ini sesuai dengan visi dari PT.PINDAD (persero) yaitu melaksanakan kegiatan usaha dalam bidang alat dan peralatan untuk mendukung kemandirian pertahanan dan keamanan negara, serta alat dan peralatan industry dengan mendapatkan laba untuk pertumbuhan perusahaan melalui keunggulan teknologi dan informasi efisiensi. Untuk mencapai visi dan

misi tersebut, struktur organisasi merupakan hal yang penting bagi perusahaan. Apabila struktur organisasi baik, maka hubungan kerja sama yang baik dan teratur dapat tercipta serta visi dan misi perusahaan dapat tercapai. Sebaliknya jika struktur organisasi tidak berjalan dengan baik, maka dapat menghambat jalannya pekerjaan. Susunan organisasi dari PT. PINAD (Persero) terdiri dari direksi, unit-unit pusat dan unit-unit usaha.

1. Direksi, terdiri dari :

- 1) Direktur Utama (Dirut)
- 2) Direktur Perencanaan dan Pengembangan (Dirrenbang)
- 3) Direktur Produk Militer (Diprodukmil)
- 4) Direktur Produk Komersil (Dirpordukkom)
- 5) Direktur Administrasi dan Keuangan (Dirminku)

2. Pimpinan Teras, terdiri dari :

- 1) Staf pembantu yang berada di unit-unit pusat :
 - a. Kepala satuan Pengawasan Intern (Ka SPI)
 - b. Kepala Sekretariat Perusahaan (Kasetper)
 - c. Kepala Pusat Pengaman (Kapuspan)
 - d. Deputi Direktur Perencanaan dan Pengembangan bidang Pengembangan Usaha (Dedirrenbang bid Bangus)
 - e. Deputi Direktur Perencanaan dan Pengembangan bidang Pengembangan sumber Daya (Dedirrenbang bid Bang Sumber Daya)

- f. Deputi Direktur Produk Militer bidang Penelitian dan Pengembangan (Dedirprodukmil bid Litbang)
- g. Deputi Direktur Produk Militer bidang Pemasaran dan Penjualan (Dedirprodukmil bid PP)
- h. Deputi Direktur Produk Komersil bidang Pemasaran (Dedirprodukkom bid Pasar)
- i. Deputi Direktur Administrasi dan Keuangan bidang Administrasi (Dedirminku bid Min)
- j. Deputi Direktur Administrasi dan Keuangan bidang Keuangan (Dedirminku bid Ku)

2) Unit-unit usaha :

- a. Kepala Divisi Munisi (Kadivmu)
- b. Kepala Divisi Senjata (Kadivjat)
- c. Kepala Divisi Mesin Indutri dan Jasa (Kadiv MI dan Jasa)
- d. Kepala Divisi Tempa dan Cor (Kadiv TC)
- e. Kepala Divisi Rekayasa Industri (Kadiv Rekin)
- f. Kepala Unit Pengembangan Kendaraan Fungsi Khusus (Ka Unit Bang KFK)

3) Pejabat lain yang setingkat dengan direksi

3. Non Pimpinan teras yang Terdiri dari :

1) Unit-unit usaha :

- a. Kepala Unit Usaha Perkakas
- b. Kepala Unit Usaha Laboratorium

- c. Kepala Unit Usaha Stamping
 - d. Kepala Unit Usaha Bengkel dan *Prototype*
- 2) Unit-unit mandiri dan anak-anak perusahaan sesuai dengan pertumbuhannya. Direktorat administrasi dan keuangan terdiri dari beberapa departemen yaitu sebagai berikut :
- a. Deputi Direktur Administrasi dan Keuangan bidang Keuangan
 - b. Deputi Direktur Administrasi dan Keuangan bidang Organisasi dan sumber Daya Manusia
 - c. Departemen Administrasi Material
 - d. Departemen Penggunaan Barang
 - e. Departemen Pemeliharaan Bangunan dan Fasilitas
 - f. Departemen Perbendaharaan
 - g. Departemen Anggaran dan Sistem Informasi Manajemen
 - h. Departemen Akuntansi Keuangan
 - i. Departemen Organisasi dan Prosedur
 - j. Departemen Perencanaan dan Pengembangan Sumber Daya Manusia
 - k. Departemen Administrasi Sumber Daya Manusia
 - l. Departemen Keselamatan Kesehatan Kerja dan Lingkungan Hidup

4.1.3 Kegiatan Perusahaan

1. Aktivitas Produksi

Aktivitas produksi yang dilakukan oleh PT. PINDAD (Persero) adalah memproduksi peralatan militer dan barang-barang komersil. Pada awal berdirinya, kegiatan produksinya hampir seluruhnya untuk mendukung pembuatan produk militer yang dibutuhkan oleh Dephankam. Tetapi setelah berubah menjadi Perseroan terbatas, kegiatan produksi yang dilakukan dibagi menjadi dua kegiatan pokok, yaitu :

1) Bidang Produk Militer

Kegiatan produksi bidang Produk militer adalah memproduksi kebutuhan Dephankam. Produk militer dikelompokkan menjadi :

- a. Produk munisi, seperti munisi ringan, dan munisi berat (mortir dan granat) dan produk eksplosif lainnya
- b. Produk senjata, seperti revolver, pistol, senapan, dan perlengkapan lainnya

2) Bidang Produk Komersil

Bidang produk komersil memproduksi berbagai produk komersil dengan mempergunakan teknologi sejenis untuk pembuatan produk militer. Bidang produk komersil ini dikelompokkan menjadi empat kelompok yang lebih homogen, yaitu :

- a. Produk Tempa dan Cor, seperti produk-produk cor, tempa dan *stamping*
- b. Produk elektrik, seperti generator, *vacuum circuit brake*, motor traksi, dan jasa perbaikan

- c. Produk mekanik, seperti mesin perkakas, *air brake*, *deck machinery*, kursi kapal laut, dan perkakas industri.
- d. Produk perindustrian, seperti fabrikasi, permesinan dan jasa laboratorium

2. Hasil Produksi

PT. PINDAD (Persero) merupakan satu-satunya perusahaan milik Negara yang bergerak dalam bidang industri yang kegiatan utamanya memproduksi produk militer yang kemudian berkembang dengan menghasilkan produk non militer. Jenis produk yang dihasilkan dapat digolongkan sebagai berikut :

- 1) Produk *single part*, yaitu bagian dari suatu produk yang kompleks, misalnya *ring*, *spare part* motor, *gear blank* dan sebagainya
- 2) Produk kompleks, misalnya *rail fastening*, mesin generator, mesin bubut, senapan, pistol dan sebagainya
- 3) Produk *tools*/peralatan, misalnya batang obeng, kunci pas, kunci roda dan sebagainya

Sebagian produk yang dihasilkan oleh PT. PINDAD (persero) berdasarkan pesanan. Hal ini disebabkan karena pada dasarnya PT. PINDAD (persero) hanya memproduksi produk-produk yang terbuat dari bahan logam (besi) seperti senjata, munisi dan lain-lain yang hampir seluruhnya merupakan pesanan dari Dephankam serta alat-alat perkakas dan komponen-komponen lain untuk jenis produk komersil yang dibutuhkan untuk sektor pertanian, pertambangan, industri, dan sarana transportasi.

Sebagai salah satu divisi yang ada pada PT. PINDAD (Persero), Divisi tempa dan Cor juga memproduksi barang-barang sesuai dengan pesanan. Produk-produk yang dihasilkan oleh divisi Tempa dan Cor adalah sebagai berikut :

1) Produk Tempa

- a. *Hand Tools*
- b. *Rail Fastening*
- c. Kunci roda tumpul dan runcing
- d. Tangkai kunci besi
- e. Granat mortar,
- f. Batang obeng

2) Produk Cor

- a. Solder
- b. Granat tangan
- c. *Ground Pump*
- d. Komponen generator
- e. Komponen mesin diesel
- f. *Flang*

4.2 Hasil Penelitian

4.2.1 Deskripsi Efisiensi Biaya Tenaga Kerja Langsung

Pada Divisi Tempa dan Co yang terdapat di PT. Pindad (Persero), produk yang diproduksi adalah suatu proses merubah bahan baku menjadi barang jadi dengan menerapkan sistem *job order* dalam menjalankan proses produksinya, yaitu berdasarkan pesanan dari konsumen. Oleh karena itu, biaya produksi yang dihitung juga berdasarkan pesanan, berikut pula salah satu komponen dari biaya produksi, yaitu biaya tenaga kerja langsung. Biaya tenaga kerja langsung adalah biaya tenaga kerja yang melakukan konversi ke bahan baku langsung menjadi produk jadi dan dapat dibebankan secara layak ke periodik tertentu, yang pada PT. Pindad (Persero) Divisi Tempa dan Cor, biaya tenaga kerja langsung ini disebut dengan biaya personil langsung. Biaya personil langsung pada perusahaan terdiri dari dua standar, yaitu standar jam kerja dan standar upah. Untuk menetapkan standar tarif upah, pihak manajemen menetapkan upah yang sesuai dengan upah minimum regional (UMR) dan diberikan beberapa fasilitas berupa tunjangan makan, tunjangan transport, tunjangan pengobatan, tunjangan asuransi dan tunjangan pajak. Upah yang ditetapkan adalah Rp. 1500.000/bulan.

Begitu pula dengan jam kerja yang ditentukan di divisi tempa dan cor. Dibuat berdasarkan **Rencana Anggaran Kerja Perusahaan (RKAP)**. Salah satu contoh perhitungan yang ada pada anggaran jam kerja pada tahun 2008 diuraikan sebagai berikut:

1. Kapasitas normal perusahaan adalah 1.000.000 buah
2. Jumlah hari yang dikerjakan dalam 1 bulan adalah 21 hari

3. Efektivitas jam kerja standar per hari adalah 7 jam
4. Jumlah pekerja dalam 1 hari adalah 100 orang
5. Banyaknya jam kerja fektif dalam 1 tahun adalah :
 $100 \text{ orang} \times 7 \text{ jam/hari} \times 21 \text{ hari} \times 12 \text{ bulan} = 176.400 \text{ jam}$
6. Setiap satu jam kerja menghasilkan 567 buah

Dari panduan anggaran yang tertulis diatas, perusahaan memiliki pesanan yang belum tentu sama dengan anggaran yang telah ditentukan. Berikut ini realisasi biaya tenaga kerja langsung yang terjadi selama tahun 2008 :

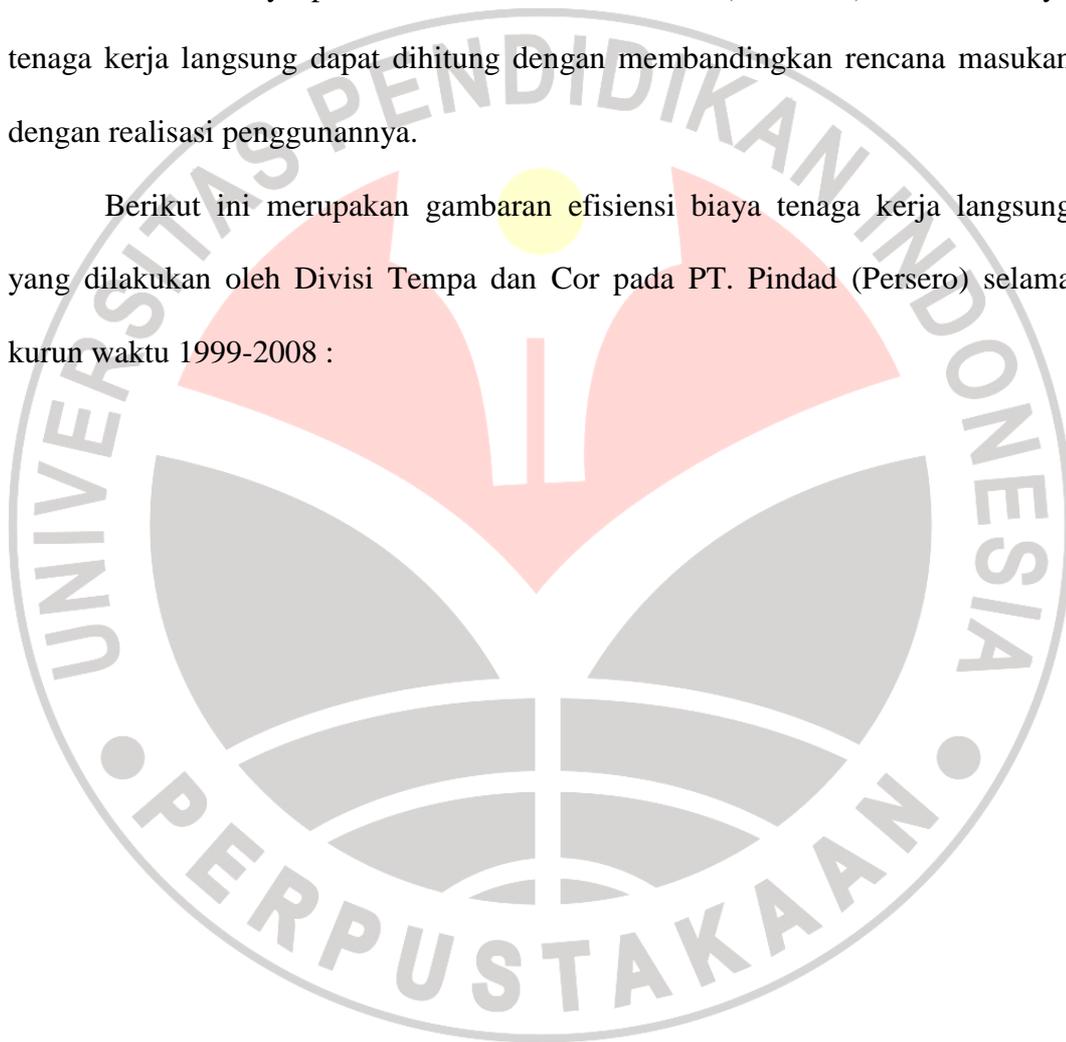
Tabel 4.1
Realisasi Biaya tenaga Kerja Langsung selama tahun 2008

No	Nama produk	BTKL/unit (rupiah)	Banyak pesanan (unit)	Total BTKL (dalam rupiah)
1	<i>Hand Tools</i>	2.121	13.195	27.986.595
2	Rail Fastening	4.450	282.337	1.256.399.650
3	Kunci Roda	2.290	400.125	916.286.250
4	Tangkai Kunci	2.029	250.135	507.523.915
5	Granat Mortar	9.329	30.095	280.756.255
6	Batang Obeng	3.734	30.029	112.128.286
7	Solder	3.694	40.096	148.114.624
8	Granat Tangan	18.237	35.055	639.298.035
9	<i>Ground Pump</i>	8.982	20.035	179.954.370
10	Komponen Generator	7.449	30.000	232.470.000
11	Komponen Mesin Diesel	7.998	61.275	434.929.950
12	Flang	6.219	125.255	778.960.845
JUMLAH		75.932	1.317.632	8.990.512.285

Sumber : Laporan Biaya Operasional PT. Pindad (Persero) Divisi Tempa dan Cor (data diolah)

Untuk mencapai biaya yang diinginkan, perusahaan perlu melakukan beberapa upaya penghematan/efisiensi. Efisiensi biaya tenaga kerja langsung adalah kegiatan yang dilakukan untuk mencapai tujuan organisasi dengan cara meminimalkan penyimpangan biaya tenaga kerja langsung yang merupakan salah satu unsur dari biaya produksi. menurut J.Ravianto (1988:131) efisiensi biaya tenaga kerja langsung dapat dihitung dengan membandingkan rencana masukan dengan realisasi penggunaannya.

Berikut ini merupakan gambaran efisiensi biaya tenaga kerja langsung yang dilakukan oleh Divisi Tempa dan Cor pada PT. Pindad (Persero) selama kurun waktu 1999-2008 :



Tabel 4.2
Biaya Tenaga Kerja Langsung
Divisi Tempa dan Cor PT Pindad (Persero)
Periode Triwulanan Tahun 1999-2008

Tahun	Triwulan	Anggaran Biaya Tenaga Kerja Langsung	Realisasi Biaya Tenaga Kerja Langsung	Efisiensi Biaya Tenaga kerja Langsung (%)
1999	1	987.645.239	988.230.156	99,24
	2	1.123.783.230	1.334.230.947	84,23
	3	1.247.203.784	1.298.295.401	96,06
	4	1.438.230.128	1.473.230.347	97,62
2000	1	1.524.741.786	1.595.858.965	95,54
	2	1.280.154.740	1.289.994.782	99,24
	3	1.627.370.002	1.753.008.930	92,83
	4	1.333.163.982	1.339.964.339	99,49
2001	1	2.113.779.507	2.117.885.245	99,81
	2	2.195.290.347	2.196.752.711	99,93
	3	3.461.388.388	3.465.877.436	99,87
	4	2.490.772.705	1.819.964.339	136,86
2002	1	2.598.083.546	2.361.894.133	110,00
	2	2.693.985.591	2.517.744.478	107,00
	3	2.308.494.917	2.317.885.245	109,00
	4	2.111.660.238	2.190.752.711	99,57
2003	1	2.493.784.795	2.491.293.501	100,10
	2	2.338.414.259	2.033.407.182	115,00
	3	2.913.766.721	2.428.138.984	120,00
	4	2.499.965.436	2.450.946.506	102,00
2004	1	3.560.431.886	3.603.675.978	98,80
	2	3.574.308.277	3.647.253.344	98,01
	3	3.342.501.113	3.488.877.436	96,92
	4	4.252.098.612	3.665.602.252	116,00
2005	1	3.597.910.096	3.747.823.017	96,00
	2	4.157.868.812	3.647.253.344	114,00
	3	3.376.959.887	3.445.877.436	98,00
	4	3.555.634.184	3.665.601.252	97,00
2006	1	2.381.397.304	2.126.247.352	112,00
	2	1.930.654.242	1.960.055.349	98,00
	3	1.906.654.242	1.985.767.348	96,00
	4	2.173.512.029	1.841.959.347	118,00

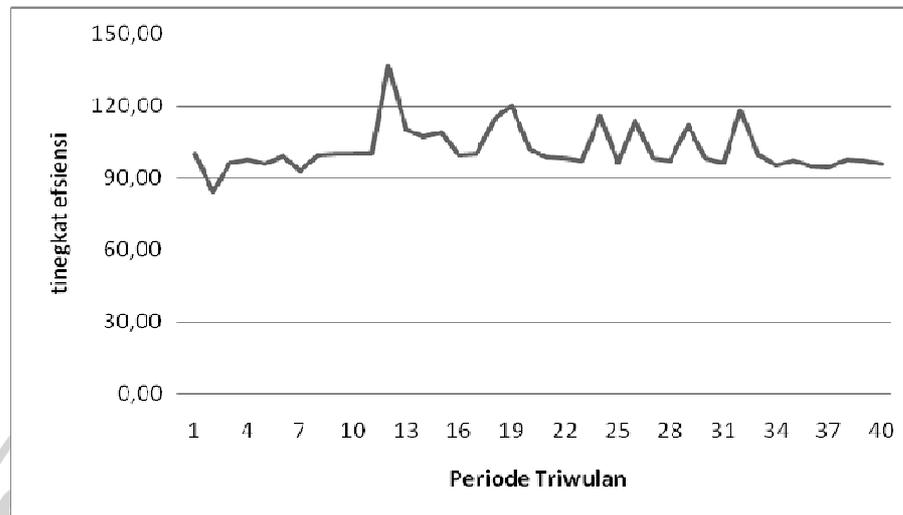
Dari tabel diatas dapat dilihat bahwa setiap tahunnya, tingkat efisiensi biaya tenaga kerja langsung pada PT. Pindad (persero) Divisi Tempa dan Cor mengalami pergerakan yang fluktuatif. Hasil statistik deskriptif dari nilai efisiensi biaya tenaga kerja langsung dapat terlihat pada tabel di bawah ini:

Tabel 4.3
Statistik deskriptif Efisiensi Biaya tenaga Kerja Langsung

	N	Minimum	Maximum	Mean
BTKL	40	84,23	136,86	101,8523
Valid N (listwise)	40			

Tingkat efisiensi yang terbesar terjadi pada triwulan 4 tahun 2001 dimana nilai efisiensi nya sebesar 136,86 dan yang terkecil terjadi pada tahun 1999 triwulan 2 sebesar 84,23. Adapun rata-rata nilai efisiensi pada periode ini sebesar 101,85, dimana angka ini menunjukkan bahwa tingkat efisiensi biaya tenaga kerja langsung sesuai dengan yang telah diungkapkan pada kriteria yang terdapat pada tabel 3. ,dapat dikatakan istimewa. Hal ini berarti menunjukkan bahwa perusahaan telah menjalankan usaha untuk meningkatkan efisiensi dengan baik.

Grafik 4.1
Tingkat Efisiensi Biaya Tenaga Kerja Langsung PT. Pindad (Persero)
Divisi Tempa dan Cor pada Periode 1999-2008



4.2.2 Deskripsi Pencapaian Laba Kotor

Dalam PSAK (2004:26) mengatakan bahwa "laba merupakan jumlah residual yang tertinggal setelah semua beban (termasuk penyesuaian pemeliharaan modal, kalau ada) dikurangkan pada penghasilan". Salah satu jenis laba adalah laba kotor. Laba kotor pada PT. Pindad (Persero) divisi Tempa dan Cor disebut sebagai laba / (rugi) penjualan, dimana nilai laba/rugi tersebut didapat dari selisih antara jumlah penjualan dengan harga pokok penjualannya. Untuk menilai pencapaian laba kotor ini dapat dilihat dengan menggunakan perbandingan antara realisasi dengan anggaran laba kotor. Berikut disajikan tabel mengenai pencapaian laba kotor Divisi Tempa dan Cor PT. Pindad (Persero) tahun 1999-2008 :

Tabel.4.4
Pencapaian laba kotor pada PT. PINDAD (Persero) Divisi Tempa dan Cor
Periode 1999 - 2008

Tahun	Triwulan	Anggaran Laba Kotor	Realisasi Laba Kotor	Pencapaian laba kotor (%)
1999	1	992.230.129	988.937.842	99,67
	2	1.098.398.092	998.230.873	90,88
	3	1.003.984.398	1.001.873.239	99,79
	4	1.008.239.873	1.025.984.328	101,76
2000	1	989.239.127	923.539.075	93,36
	2	991.203.487	1.014.239.985	102,32
	3	911.873.239	913.294.837	100,16
	4	1.010.239.349	1.001.239.459	99,11
2001	1	1.009.238.340	1.019.873.229	101,05
	2	993.987.234	985.320.187	99,13
	3	1.001.374.385	1.009.894.239	100,85
	4	982.340.321	979.094.320	100,69
2002	1	1.012.496.491	1.027.915.219	101,52
	2	1.138.432.265	1.161.665.577	102,04
	3	1.161.423.250	1.133.095.854	112,68
	4	994.680.918	951.847.768	96,12
2003	1	1.602.770.437	1.548.570.471	96,62
	2	1.491.031.601	1.470.445.366	98,62
	3	1.635.304.109	1.682.411.635	102,88
	4	1.749.931.542	1.771.544.383	101,24
2004	1	1.950.872.838	1.925.836.958	98,72
	2	2.045.821.507	2.102.591.477	102,77
	3	2.126.711.515	2.181.242.580	102,56
	4	2.096.993.565	2.067.054.798	98,57
2005	1	3.354.498.406	3.164.621.138	94,34
	2	3.404.883.860	3.338.121.431	98,04
	3	3.369.299.289	3.420.608.435	101,52
	4	3.643.375.864	3.596.619.807	98,72
2006	1	3.189.160.217	3.151.344.088	98,81
	2	3.114.313.051	2.977.354.733	95,60
	3	3.164.769.701	3.102.715.393	98,04
	4	2.929.316.257	2.979.976.121	101,73
2007	1	3.593.066.243	3.578.065.869	99,58
	2	4.229.889.561	4.129.889.781	97,64
	3	4.287.934.981	3.998.873.276	93,26
	4	5.291.358.239	4.498.569.098	85,02
2008	1	5.223.671.925	5.321.786.995	101,88
	2	6.997.254.237	6.501.439.982	92,91
	3	6.083.387.829	6.075.229.402	99,87
	4	6.109.339.226	6.221.782.391	101,84

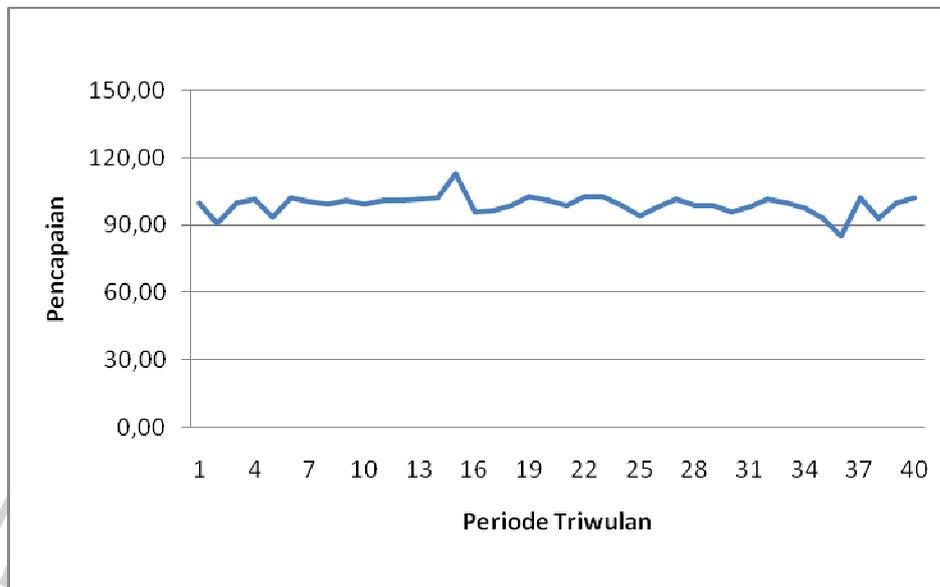
Dapat dilihat dari tabel diatas bahwa pencapaian laba kotor pada PT. Pindad (Persero) Divisi Tempa dan Cor Periode 1999-2008 tidak sesuai dengan yang diharapkan. Hal itu dapat dilihat dari realisasi laba kotor yang lebih kecil bila dibandingkan dengan laba kotor yang telah dianggarkan. Secara keseluruhan laba kotor mengalami fluktuasi. hasil statistik deskriptif atas pencapaian Laba Kotor dapat terlihat pada tabel 4.4 di bawah ini:

Tabel 4.5
Statistik Deskriptif Pencapaian Laba Kotor

	N	Minimum	Maximum	Mean
LabaKotor	40	85,02	112,68	99,0478
Valid N (listwise)	40			

Nilai pencapaian laba kotor yang terbesar terjadi pada triwulan tiga tahun 2002 sebesar 112,68, dimana nilai realisasinya sebesar Rp. 1.133.095.854 lebih besar dibandingkan dengan anggarannya yaitu sebesar Rp. 1.005.587.091. dan nilai terkecilnya sebesar 85,02% pada tahun 2007 triwulan ke empat dengan nilai anggarannya sebesar Rp. 5.291.358.239 lebih besar dibandingkan dengan nilai realisasinya yang hanya sebesar Rp. 4.498.569.098. Adapun nilai rata-rata pencapaian laba kotor adalah sebesar 99,05%.

Grafik 4.2
Grafik Pencapaian Laba Kotor Pada PT. Pindad (Persero) Divisi Tempa dan Cor
Periode 1999/2008



4.3 Pengujian Hipotesis

Data yang telah disajikan pada tabel 4.1 dan tabel 4.2 di atas merupakan data yang akan digunakan untuk proses pengujian statistik, untuk menguji hipotesis yang telah ditentukan yaitu bahwa efisiensi biaya tenaga kerja langsung berpengaruh terhadap pencapaian laba kotor.

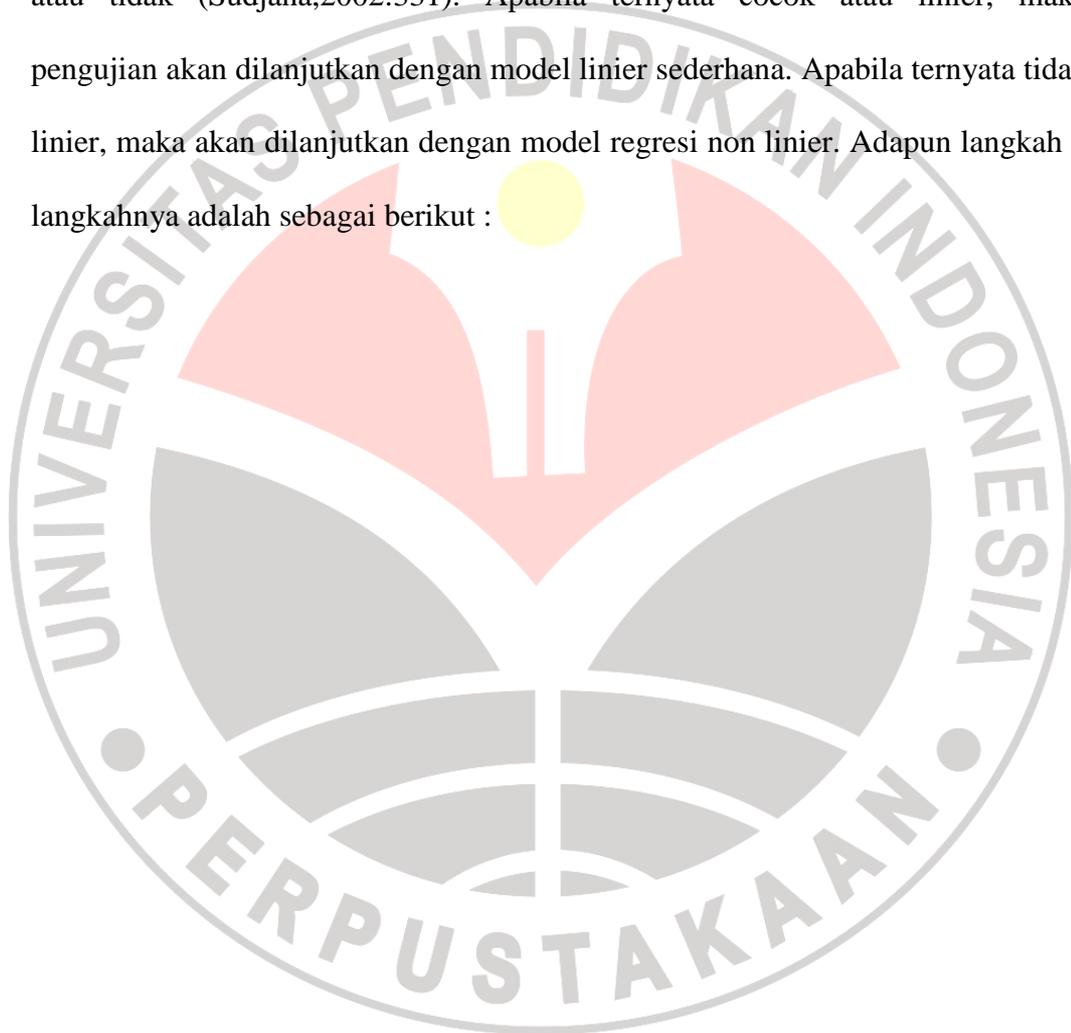
Tabel 4.6
Data Perhitungan Untuk Pengujian Statistik Efisiensi Biaya Tenaga Kerja Langsung
(X) Terhadap Pencapaian Laba Kotor (Y) PT. Pindad (Persero) Divisi Tempa dan
Cor Periode 1999 - 2008

X	Y	XY	X ²	Y ²
99,94	99,67	9.960,92	9.988,17	9.933,75
84,23	90,88	7.654,60	7.094,19	8.259,29
96,06	99,79	9.586,27	9.228,43	9.957,99
97,62	101,76	9.934,24	9.530,49	10.355,09
95,54	93,36	8.919,81	9.128,59	8.715,81
99,24	102,32	10.154,36	9.848,02	10.470,22
92,83	100,16	9.297,77	8.617,96	10.031,20
99,49	99,11	9.860,62	9.898,76	9.822,62
99,81	101,05	10.085,79	9.961,27	10.211,86
99,93	99,13	9.906,21	9.986,69	9.826,37
99,87	100,85	10.072,02	9.974,11	10.170,89
136,86	100,69	13.779,93	18.730,20	10.137,98
110,00	101,52	11.167,51	12.100,00	10.306,89
107,00	102,04	10.918,36	11.448,99	10.412,33
109,00	112,68	12.282,12	11.881,00	12.696,79
99,57	96,12	9.570,19	9.913,21	9.239,03
100,10	96,62	9.671,50	10.020,01	9.335,11
115,00	98,62	11.341,20	13.224,95	9.725,77
120,00	102,88	12.345,68	14.400,00	10.584,43
102,00	101,24	10.325,98	10.404,00	10.248,54
98,80	98,72	9.753,21	9.761,44	9.744,98
98,01	102,77	10.325,98	9.606,66	10.562,68
96,92	102,56	9.753,21	9.392,64	10.519,40
116,00	98,57	11.434,39	13.456,00	9.716,50
96,00	94,34	9.056,60	9.216,00	8.899,96
114,00	98,04	11.176,47	12.996,00	9.611,69
98,00	101,52	9.949,24	9.604,00	10.306,89
97,00	98,72	9.575,52	9.409,00	9.744,98
112,00	98,81	11.067,19	12.544,00	9.764,25
98,00	95,60	9.369,02	9.604,00	9.139,80
96,00	98,04	9.411,76	9.216,00	9.611,69
118,00	101,73	12.004,07	13.924,00	10.348,87
99,48	99,58	9.906,18	9.895,70	9.916,68
95,34	97,64	9.306,60	9.089,72	9.532,76
96,94	93,26	9.040,50	9.397,36	8.697,19
94,93	85,02	8.070,69	9.011,70	7.227,94
94,28	101,88	9.605,08	8.888,72	10.379,18
97,74	92,91	9.081,43	9.553,11	8.633,04
97,02	99,87	9.688,99	9.412,88	9.973,20
95,54	101,84	9.729,84	9.127,89	10.371,49
4074,09	3961,91	404.077,28	418.485,87	393.145,13

Langkah – langkah yang dilakukan dalam pengujian ini adalah sebagai berikut :

1) Uji Linieritas Regresi

Uji linieritas regresi digunakan untuk menguji kelinieran regresi, yaitu apakah model linier yang telah diambil betul – betul cocok dengan keadaannya atau tidak (Sudjana,2002:331). Apabila ternyata cocok atau linier, maka pengujian akan dilanjutkan dengan model linier sederhana. Apabila ternyata tidak linier, maka akan dilanjutkan dengan model regresi non linier. Adapun langkah – langkahnya adalah sebagai berikut :



Tabel 4.7
 Pengelompokan data Untuk Variabel X (Efisiensi Biaya Tenaga Kerja
 Langsung) dan Variabel Y (Pencapaian Laba Kotor)

X	Kelompok	N	Y	Y ²	XY
84,23	1	1	90,88	8.259,29	7.654,60
92,83	2	1	100,16	10.031,20	9.297,77
94,28	3	1	101,88	10.379,18	9.605,08
94,93	4	1	85,02	7.227,94	8.070,69
95,34	5	1	97,64	9.532,76	9.306,60
95,54	6	2	93,36	8.715,81	8.919,81
95,54			101,84	10.371,49	9.729,84
96,00	7	2	94,34	8.899,96	9.056,60
96,00			98,04	9.611,69	9.411,76
96,06	8	1	99,79	9.957,99	9.586,27
96,92	9	1	102,56	10.519,40	9.753,21
96,94	10	1	93,26	8.697,19	9.040,50
97,00	11	1	98,72	9.744,98	9.575,52
97,02	12	1	99,87	9.973,20	9.688,99
97,62	13	1	101,76	10.355,09	9.934,24
97,74	14	1	92,91	8.633,04	9.081,43
98,00	15	2	101,52	10.306,89	9.949,24
98,00			95,60	9.139,80	9.369,02
98,01	16	1	102,77	10.562,68	10.325,98
98,80	17	1	98,72	9.744,98	9.753,21
99,24	18	1	102,32	10.470,22	10.154,36
99,48	19	1	99,58	9.916,68	9.906,18
99,49	20	1	99,11	9.822,62	9.860,62
99,57	21	1	96,12	9.239,03	9.570,19
99,81	22	1	101,05	10.211,86	10.085,79
99,87	23	1	100,85	10.170,89	10.072,02
99,93	24	1	99,13	9.826,37	9.906,21
99,94	25	1	99,67	9.933,75	9.960,92
100,10	26	1	96,62	9.335,11	9.671,50
102,00	27	1	101,24	10.248,54	10.325,98
107,00	28	1	102,04	10.412,33	10.918,36
109,00	29	1	112,68	12.696,79	12.282,12
110,00	30	1	101,52	10.306,89	11.167,511
112,00	31	1	98,81	9.764,25	11.067,19
114,00	32	1	98,04	9.611,69	11.176,47
115,00	33	1	98,62	9.725,77	11.341,20
116,00	34	1	98,57	9.716,50	11.434,39
118,00	35	1	101,73	10.348,87	12.004,07
120,00	36	1	102,88	10.584,43	12.345,68
136,86	37	1	100,69	10.137,98	13.779,93
4074,0		40	3961,91	393.145,1	404.077,28

1. Menghitung Jumlah Kuadrat Error, JK (E)

$$\begin{aligned}
 JK(E) = \sum \left\{ \sum Y_i^2 - \frac{(\sum Y_i)^2}{n_i} \right\} \\
 & \left\{ 90,88^2 - \frac{90,88^2}{1} \right\} + \left\{ 100,16 - \frac{100,16^2}{1} \right\} + \left\{ 101,88 - \frac{101,88^2}{1} \right\} + \left\{ 85,02 - \frac{85,02^2}{1} \right\} + \\
 & \left\{ 97,64 - \frac{97,64^2}{1} \right\} + \left\{ \frac{(101,84^2 + 93,36^2)}{(101,84^2 + 93,36^2)} - \frac{(101,84^2 + 93,36^2)}{1} \right\} + \\
 & \left\{ \frac{(94,34^2 + 98,04^2)}{(94,34^2 + 98,04^2)} - \frac{(94,34^2 + 98,04^2)}{1} \right\} + \left\{ 99,79^2 - \frac{99,79^2}{1} \right\} + \left\{ 102,56^2 - \frac{102,56^2}{1} \right\} + \\
 & \left\{ 93,26^2 - \frac{93,26^2}{1} \right\} + \left\{ 98,72^2 - \frac{98,72^2}{1} \right\} + \left\{ 99,87^2 - \frac{99,87^2}{1} \right\} + \left\{ 101,76^2 - \frac{101,76^2}{1} \right\} + \\
 & \left\{ 92,91^2 - \frac{92,91^2}{1} \right\} + \left\{ \frac{(101,52^2 + 95,60^2)}{(101,52^2 + 95,60^2)} - \frac{(101,52^2 + 95,60^2)}{1} \right\} + \left\{ 102,77^2 - \frac{102,77^2}{1} \right\} + \\
 & \left\{ 98,72^2 - \frac{98,72^2}{1} \right\} + \left\{ 102,32^2 - \frac{102,32^2}{1} \right\} + \left\{ 99,58^2 - \frac{99,58^2}{1} \right\} + \left\{ 99,11^2 - \frac{99,11^2}{1} \right\} + \\
 & \left\{ 96,12^2 - \frac{96,12^2}{1} \right\} + \left\{ 101,05^2 - \frac{101,05^2}{1} \right\} + \left\{ 100,85^2 - \frac{100,85^2}{1} \right\} + \left\{ 99,13^2 - \frac{99,13^2}{1} \right\} + \\
 & \left\{ 99,67^2 - \frac{99,67^2}{1} \right\} + \left\{ 96,62^2 - \frac{96,62^2}{1} \right\} + \left\{ 101,24^2 - \frac{101,24^2}{1} \right\} + \left\{ 102,04^2 - \frac{102,04^2}{1} \right\} + \\
 & \left\{ 112,68^2 - \frac{112,68^2}{1} \right\} + \left\{ 101,52^2 - \frac{101,52^2}{1} \right\} + \left\{ 98,81^2 - \frac{98,81^2}{1} \right\} + \left\{ 98,04^2 - \frac{98,04^2}{1} \right\} + \\
 & \left\{ 98,62^2 - \frac{98,62^2}{1} \right\} + \left\{ 98,57^2 - \frac{98,57^2}{1} \right\} + \left\{ 101,73^2 - \frac{101,73^2}{1} \right\} + \left\{ 102,88^2 - \frac{102,88^2}{1} \right\} + \\
 & \left\{ 100,69^2 - \frac{100,69^2}{1} \right\}
 \end{aligned}$$

$$JK (TC) = JK (res) - JK(E)$$

$$= 642,25 - 60,34$$

$$= 581,91$$

$$S^2_{TC} = \frac{JK(TC)}{k - 2}$$

$$= \frac{581,91}{35}$$

$$= 16,63$$

$$S^2_e = \frac{JK(E)}{n - k}$$

$$= \frac{60,34}{3}$$

$$= 20,11$$

$$F_{hitung} = \frac{S^2_{TC}}{S^2_e}$$

$$= \frac{16,63}{20,11}$$

$$= 0,83$$

Setelah mengetahui hasil perhitungan F_{hitung} , dilanjutkan dengan pengujian criteria hipotesis. Kriteria tolak hipotesis model regresi linear jika $F_{hitung} \geq F_{tabel}$. Untuk distribusi F yang digunakan diambil dk pembilang = (k -2) dan dk penyebut = (n - k). jika $\alpha = 0,05$, maka dengan dk pembilang 35 dan dk penyebut 3 dari distribusi F diperoleh $F_{0,05(35,3)} = 8,61$. Untuk uji linieritas, didapat $F_{hitung} =$

0,83 lebih kecil dari $F_{\text{tabel}} = 8,61$. Dengan demikian dapat dilanjutkan dengan analisis regresi linier sederhana.

3). Analisis Regresi Linier Sederhana

Analisis regresi linier sederhana digunakan untuk mengetahui bagaimana variable dependen dapat diprediksikan melalui variabel independen atau *predictor* individual. Dengan analisis ini akan dapat diprediksikan bagaimana pencapaian laba kotor yang dipengaruhi oleh efisiensi biaya tenaga kerja langsung. Adapun rumus regresi linier adalah sebagai berikut :

$$\hat{Y} = a + bX$$

(Riduwan, 2008:244)

Keterangan : Y = Pencapaian Laba Kotor

X = Efisiensi Biaya Tenaga Kerja Langsung

a = Harga Y bila X sama dengan nol (konstanta)

b = Angka arah atau koefisien regresi, yang menunjukkan angka peningkatan ataupun variabel dependen yang didasarkan kepada variabel independen. Bila b (+) maka naik. Sebaliknya bila b (-) maka terjadi penurunan.

konstanta (a)

$$a = \frac{\sum X^2 \sum Y - \sum X \sum XY}{n \sum X^2 - (\sum X)^2}$$

(Sudjana, 2004: 205)

$$\begin{aligned} a &= \frac{(3.961,91)(418.485,87) - (4.074,09)(404.077,28)}{40(418.485,87) - (4.074,09)^2} \\ &= \frac{1.658.002.524,92 - 1.646.248.285,41}{16.739.434,74 - 16.598.231,35} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 &= \frac{11.754.239,51}{141.203,38} \\
 &= 83,24
 \end{aligned}$$

Koefisien regresi variabel X (b)

$$b = \frac{n\sum XY - \sum X \sum Y}{n\sum X^2 - (\sum X)^2}$$

(Sudjana, 2004: 205)

$$\begin{aligned}
 b &= \frac{n\sum XY - (\sum X)(\sum Y)}{n\sum X^2 - (\sum X)^2} \\
 &= \frac{40(404.077,28) - (4.074,09)(3.961,91)}{40(418.485,87) - (4.074,09)^2} \\
 &= \frac{16.163.091,08 - 16.141.180,62}{16.739.434,74 - 16.598.231,35} \\
 &= \frac{21.910,46}{141.203,38} \\
 &= 0,16
 \end{aligned}$$

$$Y = a + bX$$

$$Y = 83,24 + 0,16X$$

Setelah diketahui nilai a dan b maka diperoleh persamaan analisis regresi sederhana $Y = 83,24 + 0,16X$ dapat disimpulkan bahwa variabel efisiensi biaya tenaga kerja mempunyai pengaruh positif terhadap pencapaian laba kotor karena

koefisien regresinya positif, artinya setiap kenaikan/penambahan pada efisiensi biaya tenaga kerja langsung sebesar 1% maka akan diikuti oleh kenaikan pencapaian laba kotor sebesar **0,16**. Dari hasil analisis maka dapat dijelaskan bahwa hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini yaitu ” efisiensi biaya tenaga kerja langsung berpengaruh positif terhadap pencapaian laba kotor” dapat diterima.

4.4 Pembahasan Hasil Penelitian Pengaruh Efisiensi Biaya Tenaga Kerja Langsung Terhadap Pencapaian Laba Kotor

Penelitian ini dimaksudkan untuk menganalisis dan memberikan bukti empiris mengenai pengaruh efisiensi biaya tenaga kerja langsung terhadap pencapaian laba kotor. Berdasarkan data serta penjelasan yang telah diungkapkan sebelumnya, maka dapat dilihat tingkat efisiensi biaya tenaga kerja langsung serta pencapaian laba kotor selama periode 1999 - 2008. Secara penalaran ataupun pemikiran yang sederhana dapat terlihat bahwa biaya tenaga kerja langsung memiliki hubungan terhadap laba kotor perusahaan. Namun seberapa besar efisiensi biaya tenaga kerja langsung dapat dijadikan acuan untuk menentukan pencapaian laba kotor. Untuk itu pada saat ini penulis ingin menguji atas hipotesis yang telah diajukan dalam bab sebelumnya untuk diuji secara ilmiah mengenai hubungan antara efisiensi biaya tenaga kerja langsung dengan pencapaian laba kotor.

Dilihat dalam laporan keuangan triwulan selama 1999 – 2008 biaya tenaga kerja langsung yang dikeluarkan oleh PT PINDAD (Persero) Divisi Tempa dan Cor

mengalami fluktuasi. Pada periode 1999 – 2001 efisiensi biaya tenaga kerja langsung rata – rata mengalami peningkatan 20% tiap tahunnya tetapi pada tahun 2002 mengalami penurunan sebesar 11%. Namun pada tahun 2003 kembali mengalami peningkatan sebesar 22%. Pada tahun 2004 dan 2005 mengalami penurunan sebesar 42% dan sebelum meningkat kembali pada tahun berikutnya sebesar 19%. Namun kembali turun pada tahun berikutnya sebesar 40%. Hal ini diakibatkan oleh besarnya biaya tenaga kerja langsung yang dikeluarkan oleh perusahaan. Peningkatan biaya tenaga kerja yang semakin tinggi yang diakibatkan oleh peningkatan pemesanan atau kebutuhan akan menyebabkan produktivitas tenaga kerja menjadi rendah apabila output yang dihasilkan tidak meningkat atau output yang dicapai tidak sebanding dengan input yang meningkat

Laba kotor merupakan selisih dari total penjualan dengan harga pokok penjualan. Tingkat perolehan laba kotor adalah tercapainya target laba kotor yang maksimal dengan menunjukkan adanya penjualan yang lebih tinggi dari harga pokok penjualannya. Pada PT. Pindad (Persero) Divisi Tempa dan Cor, pencapaian laba kotor mengalami fluktuasi pada periode 1999 – 2008. Pada periode 1999 – 2002, pencapaian laba kotor PT. Pindad (Persero) Divisi Tempa dan Cor mengalami peningkatan, dengan peningkatan terbesar terjadi pada tahun 2001-2002 sebesar 11%. Namun mengalami penurunan yang cukup besar pada tahun berikutnya yaitu sebesar 13%. Pencapaian laba kotor kembali mengalami peningkatan pada tahun 2003 sebesar 3% sebelum turun kembali pada tahun 2004 menjadi 98,16%. Tetapi pada akhirnya, pencapaian laba kotor kembali mengalami peningkatan sebesar 10%. Perubahan pada pencapaian laba kotor ini

dipengaruhi oleh tingginya biaya produksi pada PT. Pindad (Persero) Divisi Tempa dan Cor. Hal ini sejalan dengan yang diungkapkan oleh Usry (2004 : 201) bahwa perubahan laba kotor dapat disebabkan oleh perubahan unsur biaya, yaitu bahan, pekerja dan overhead.

Hal ini ditunjukkan oleh analisis regresi sederhana $Y = 83,24 + 0,16X$ dapat disimpulkan bahwa variabel efisiensi biaya tenaga kerja mempunyai pengaruh positif terhadap pencapaian laba kotor. Dapat kita lihat pada contoh pada triwulan 1 tahun 2009 bahwa nilai X sebesar 99,94% menyebabkan pencapaian laba kotor menjadi sebesar 99,67%. Lalu pada triwulan 19 atau triwulan 3 tahun 2003, bahwa nilai efektifitas sebesar 120% bila dimasukkan kedalam persamaan sebagai berikut :

$$Y = 83,24 + 0,16X$$

$$Y = 83,24 + 0,16(120)$$

$$Y = 83,24 + 19,20$$

$$Y = 102$$

Dengan nilai efisiensi sebesar 120% menyebabkan nilai pencapaian laba kotor sebesar 102%. Bila dibandingkan dengan nilai efisiensi pada triwulan 1 yang sebesar 99,94% menyebabkan nilai pencapaian laba kotor sebesar 99,67%. Hal ini secara jelas menunjukkan bahwa semakin tinggi nilai efisiensi biaya tenaga kerja langsung atau semakin efisien biaya tenaga kerja langsung maka pencapaian laba kotor akan semakin tinggi. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Dian Widianingsih (2007) disimpulkan bahwa salah satu bentuk efisiensi biaya produksi, yaitu efisiensi biaya bahan baku berpengaruh positif

terhadap pencapaian Laba kotor, hal itu dapat dilihat dari koefisien regresi sebesar 0,20. Nilai tersebut menunjukkan bahwa adanya korelasi sebesar 0,20 antara efisiensi biaya bahan baku terhadap pencapaian laba kotor. Efisiensi biaya tenaga kerja langsung ditunjang juga oleh kebijakan perusahaan mengenai tenaga kerja. Dalam proses produksi, divisi tempa dan cor tidak hanya menggunakan manusia, tetapi juga menggunakan mesin-mesin untuk memproduksi barang tempa dan cor, hingga dapat mengefisienkan biaya tenaga kerja langsung. Namun tetap saja tenaga kerja manusia merupakan tenaga kerja utama dalam proses produksi ini karena tanpa adanya manusia, mesin-mesin produksi itu tidak dapat beroperasi secara optimal. Perusahaan mengoptimalkan kinerja mesin tersebut sehingga target efisiensi biaya produksi khususnya biaya tenaga kerja langsung dapat tercapai.

Dari hasil analisis maka dapat dijelaskan bahwa hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini yaitu "efisiensi biaya tenaga kerja langsung berpengaruh positif terhadap pencapaian laba kotor" dapat diterima.