

Pengaruh Penerapan Strategi Keunggulan Bersaing, *Total Quality Management*, *Cost of Quality*, dan Sistem Akuntansi Manajemen Terhadap Kinerja Perusahaan

(Studi Sensus Pada Perusahaan Manufaktur Bersertifikasi ISO 9000 di Jawa Timur)

Mohammad Nasri
Universitas Widyagama Malang

Abstract: *This research aims to obtain empirical evidence and explanation about the influence of competitive advantage strategy application, Total Quality Management, Cost of Quality and Management Accounting System on manufacture performance getting the ISO 9000 certificate in East Java. The result of the hypothesis test show that the influence of competitive advantage strategy application to company performance is of 34%. Total quality management application influences company performance of 21%. The cost of quality application influences company performance of 45%. Management Accounting System Application influences company performance of 8%. Simultaneously, the influence of the competitive advantage strategy, Total Quality Management, Cost of Quality and Management Accounting System applications in company performance is 91%. The implication of this research is that the applications of competitive advantage Strategy, Total Quality Management, Cost of Quality and Management Accounting System are proven to give positive and significant contributions to company performance.*

Keywords: *competitive advantage strategy, total quality management, cost of quality, management accounting system, balance scorecard, ISO 9000, strategic business unit.*

Dalam era globalisasi dewasa ini, kita telah dan akan menghadapi ciri perdagangan internasional bebas sebagaimana ditetapkan dalam Putaran Uruguay berlaku sejak Januari 1995, AFTA (*Asean Free Trade Agreement*) yang telah berlaku pada tahun 2003 dan APEC (*Asia Pacific Economic Cooperation*) yang akan berlaku pada tahun 2010. Kondisi ini menyebabkan banyak negara di dunia berlomba untuk dapat memasarkan produk dan jasa mereka ke seluruh penjuru dunia tanpa dibatasi hambatan apapun. Dengan iklim ekonomi tersebut, ekspor Indonesia harus dapat bersaing dalam pasar Internasional, sedang produk dalam negeri kita harus mampu bersaing dengan produk luar negeri di negara kita sendiri.

Alamat Korespondensi:

Mohammad Nasri, Fakultas Ekonomi Universitas Widyagama Malang, Jl. Borobudur No. 35 Malang
Telp. (0341) 492282 Malang

Berbagai kerja sama ekonomi regional yang ada seperti EEC (*European Economic Community*), WTO (*World Trade Organization*) dan lainnya dapat menciptakan iklim perdagangan yang strategis (*strategic alliances*), persaingan yang terjadi bukan lagi persaingan masing-masing perusahaan tetapi sudah persaingan antar aliansi. Banyak perusahaan di dunia yang bergabung untuk membentuk aliansi-aliansi. Kenichi Ohmae dalam Budi W. Sutjipto (1995;8).

Implikasi adanya kesepakatan perdagangan bebas dunia, aliansi-aliansi perdagangan dituntut untuk dapat siap bertarung di dalam persaingan tersebut. Hal ini dilakukan untuk dapat menciptakan keunggulan kompetitif (*competitive advantage*) dari sumber daya yang dimilikinya, bukan hanya mengandalkan keunggulan komparatif (*comparative advantage*) yang selama ini menjadi strategi negara-negara di dunia dalam bersaing, namun juga dapat diwujudkan dengan memproduksi barang dan jasa yang

berkualitas. Hal ini berarti dapat dipenuhinya tingkat kesesuaian (*comformance*) antara yang ditetapkan perusahaan dengan permintaan pelanggan. Howard Thomas *et.al.* (1999) Berdasarkan data yang diperoleh, sejak tahun 1998 jumlah perusahaan manufaktur di Indonesia terus mengalami penurunan. Jika pada tahun 1998 jumlah perusahaan manufaktur di Indonesia 21.423 perusahaan, pada tahun 1999 mengalami penurunan menjadi 21.051 perusahaan, hal ini terjadi sampai dengan tahun 2002 berturut-turut adalah tahun 2000 sebesar 20.597, tahun 2001 adalah sebesar 20.186 dan tahun 2002 adalah sebesar 20.023 perusahaan. Jika dilihat selama empat tahun dari tahun 1998 sampai dengan tahun 2002, maka jumlah perusahaan manufaktur di Indonesia rata-rata mengalami penurunan sebesar 1,69%, seperti terlihat pada Tabel 1 di bawah ini:

Tabel 1 Perkembangan Jumlah Perusahaan Manufaktur di Indonesia

Tahun	Perusahaan Manufaktur	Perkembangan
1998	21.423	-
1999	21.051	(1,77%)
2000	20.597	(2,16%)
2001	20.186	(2,00%)
2002	20.023	(0,81%)

Sumber: BPS Indonesia tahun 2002 yang diolah.

Kondisi ini termasuk terjadi pada perusahaan manufaktur di Jawa Timur, sejak tahun 1998 sampai dengan tahun 2002, jumlah perusahaan manufaktur di Jawa Timur terus mengalami penurunan. Jumlah perusahaan manufaktur di Jawa Timur tahun 1998 adalah sebesar 4.976 perusahaan, kemudian berturut-turut pada tahun 1999 adalah sebesar 4.934 perusahaan, tahun 2000 adalah sebesar 4.895, dan tahun 2001 adalah sebesar 4.838 perusahaan. Jika dilihat selama

empat tahun dari tahun 1998 sampai dengan tahun 2002, maka jumlah perusahaan manufaktur di Jawa Timur rata-rata mengalami penurunan sebesar 0,79%, seperti terlihat pada tabel 2 di bawah ini:

Tabel 2 Perkembangan Jumlah Perusahaan Manufaktur di Jawa Timur

Tahun	Perusahaan Manufaktur	Perkembangan
1998	4.976	-
1999	4.934	(0,85%)
2000	4.895	(0,80%)
2001	4.838	(1,20%)
2002	4.823	(0,31%)

Sumber: BPS Propinsi Jawa Timur tahun 2002 yang diolah.

Fenomena ini menunjukkan bahwa perusahaan manufaktur di Indonesia khususnya di Jawa Timur sedang mengalami masalah, kondisi ini menuntut dunia usaha harus dapat menciptakan *competitive advantage* dalam perdagangan melalui peningkatan kualitas dan produktivitas maupun daya adaptasi yang tinggi untuk tetap bertahan. Apabila perusahaan tidak mampu menyesuaikan diri dengan lingkungannya yang terus berubah secara cepat, akan berakibat terganggunya *going concer* perusahaan dan perusahaan harus bersiap-siap untuk keluar (*exit*) dari dunia bisnis.

Persaingan bisnis yang semakin ketat dan makin intensif selayaknya memicu perusahaan untuk senantiasa berupaya merumuskan dan menyempurnakan strategi bisnisnya sehingga tercipta keunggulan strategi dan keunggulan bersaing. Untuk mengetahui sejauhmana efektivitas penerapan strateginya, perusahaan harus mampu mengukur kinerja bisnisnya.

Sejalan dengan adanya strategi keunggulan bersaing, sebagai upaya perusahaan dalam memenangkan persaingan yang se-

makin kompetitif dewasa ini mutu atau kualitas, biaya dan waktu menjadi faktor yang sangat penting untuk memenuhi kebutuhan dan keinginan konsumen atau pelanggan, dan merupakan kunci keberhasilan dalam keunggulan bersaing.

Telah banyak penelitian yang menunjukkan bahwa manajemen kualitas berpengaruh terhadap kinerja organisasi. Hasil penelitian Benson *et.al* (1991) yang didukung oleh penelitian Madu *et.al* (1996) menunjukkan bahwa terdapat hubungan antara dimensi kualitas dengan kinerja organisasi.

Kajian terhadap beberapa literatur yang ada memperlihatkan bahwa sebagian besar perusahaan yang bersertifikat ISO 9000 menjadikan sertifikasi sebagai langkah awal penting menuju implementasi TQM. Hasil survey lembaga standarisasi internasional ISO (*International Organization for Standardization*), sampai akhir tahun 1999 ISO 9000 telah diimplementasikan di 150 negara di dunia oleh 343.643 perusahaan. Jumlah ini telah mengalami peningkatan sebesar 26,4% dari tahun sebelumnya (1998) yaitu 271.847 perusahaan di 141 negara, data ini menunjukkan sebuah gambaran yang fenomenal.

Di Indonesia sendiri, menurut data survey putaran ke sembilan lembaga ISO, bahwa sampai akhir tahun 2002 tercatat ada 1890 perusahaan yang sudah melakukan sertifikasi ISO 9000. Perkembangan ISO 9000 di Indonesia sejak tahun 1996 terlihat sangat pesat. Sejak ISO 9000 pertama kali diimplementasikan pada tahun 1993, perkembangannya sampai tahun 2002 dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 3 Perkembangan Jumlah Sertifikasi ISO 9000 di Indonesia

Tahun	1993	1994	1995	1996	1997
Jlh. sertifikasi	8	22	125	340	1273
Tahun	1998	1999	2000	2001	2002
Jlh. sertifikasi	1442	1525	1630	1755	1890

Sumber: ISO survey – Ninth Cycle (2002)

Dibanding beberapa negara Asean lainnya seperti Singapura dan Malaysia, perusahaan bersertifikasi di Indonesia masih tergolong rendah, dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 4 Sertifikasi ISO 9000 di Asean

Negara	Jumlah Perusahaan Bersertifikasi ISO 9000 Sampai Akhir Tahun 2002
Singapura	3340
Malaysia	2521
Thailand	2027
Indonesia	1890
Philippines	923
Brunei	315

Sumber: ISO survey – Ninth Cycle (2002)

Apabila dilihat dari jumlah perusahaan manufaktur menurut data BPS sampai akhir tahun 2002, di Indonesia tercatat ada 20.023 perusahaan, maka perolehan sertifikasi bagi perusahaan manufaktur di Indonesia tergolong masih rendah.

Beberapa peneliti bidang akuntansi menyatakan bahwa kinerja perusahaan yang rendah, disebabkan oleh ketergantungannya kepada sistem akuntansi manajemen perusahaan tersebut yang gagal dalam penentuan sasaran-sasaran yang tepat, pengukuran-pengukuran kinerja dan sistem penghargaan atau *reward system* (Johnson dan Kaplan 1987; Kaplan 1990; Banker 1993). Peneliti lain yang melakukan pengujian untuk melihat faktor-faktor penyebabnya misalnya, Wruck dan Jensen (1994), menyatakan bahwa efektivitas penerapan TQM memerlukan perubahan mendasar pada infrastruktur organisasional meliputi; sistem alokasi wewenang pembuatan keputusan dan sistem-sistem pengukuran kinerja, penghargaan serta hukuman atau *punishment*. Menurut Ittner dan Larcker (1995), semakin besar penggunaan sistem akuntansi manajemen termasuk pengukuran kinerja non-keuangan dan pemberian insentif berdasarkan kinerja

mempunyai hubungan (asosiasi) dengan kinerja yang semakin tinggi pada perusahaan-perusahaan dengan praktik TQM yang kurang ekstensif. Dalam penelitian mereka tidak menemukan bukti bahwa organisasi yang mempraktikkan TQM dan sistem akuntansi manajemen dapat mencapai kinerja yang paling tinggi. Sementara Sim dan Killough (1998) menyatakan bahwa adanya pengaruh interaktif antara praktik pemanufakturan (TQM) terhadap kinerja dengan desain sistem akuntansi manajemen.

Untuk merekonsiliasi hasil penelitian tersebut memerlukan penelitian-penelitian lebih lanjut untuk mengetahui apakah penerapan strategi keunggulan bersaing, praktik pemanufakturan dengan teknik TQM, *Cost of Quality*, desain Sistem Akuntansi Manajemen berpengaruh dalam penerapan TQM terhadap kinerja. Sementara penelitian ini memfokuskan pada penerapan strategi keunggulan bersaing, *Total Quality Management*, komponen Sistem Akuntansi Manajemen meliputi; sistem pengukuran kinerja dan kinerja karyawan yang didasarkan pada penghargaan serta *Cost of Quality* terhadap kinerja perusahaan.

Tujuan penelitian ini adalah untuk mendapatkan bukti empirik dan untuk menemukan kejelasan fenomena mengenai pengaruh strategi keunggulan bersaing, *Total Quality Management*, *Cost of Quality* dan Sistem Akuntansi Manajemen terhadap kinerja perusahaan manufaktur. Adapun penjabaran tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut: (1) Untuk mengetahui besarnya pengaruh strategi keunggulan bersaing terhadap kinerja perusahaan, (2) Untuk mengetahui besarnya pengaruh *Total Quality Management* terhadap kinerja perusahaan, (3) Untuk mengetahui besarnya pengaruh *Cost of Quality* terhadap kinerja perusahaan, (4) Untuk mengetahui besarnya pengaruh Sistem Akuntansi Manajemen terhadap kinerja perusahaan, dan (5) Untuk mengetahui be-

sarnya pengaruh strategi keunggulan bersaing, *Total Quality Management*, *Cost of Quality* dan Sistem Akuntansi Manajemen secara simultan terhadap kinerja perusahaan.

METODE

Objek penelitian ini adalah strategi keunggulan bersaing, *Total Quality Management*, *Cost of Quality*, Sistem Akuntansi Manajemen dan kinerja perusahaan manufaktur yang bersertifikat ISO 9000 di Jawa Timur. Subyek penelitian adalah pimpinan perusahaan atau manajer unit bisnis strategis yang mewakili dalam penyusunan strategi perusahaan.

Metode pengumpulan data yang digunakan adalah metode sensus dengan kuesioner baik secara langsung mendatangi responden, melalui kontak person, kurir, pos (*mail sensus*), membentuk *teamwork* dan melalui internet (*email sensus*). Penelitian ini menggunakan manajer unit bisnis secara individual sebagai unit analisis. Responden penelitiannya adalah manajer unit bisnis dengan pertimbangan bahwa manajer unit bisnis: (1) merupakan pelaksana keputusan manajemen puncak yang mampu berinteraksi dengan karyawan dan manajemen puncak; dan (2) biasanya terlibat langsung dengan kebijakan yang dilaksanakan oleh manajemen puncak

Instrumen yang digunakan adalah kuesioner. Kurun waktu (*time horizon*) yang diteliti adalah *cross sectional* yaitu hanya meneliti suatu waktu tertentu dengan banyak subjek (responden).

Populasi dalam penelitian ini adalah para manajer unit bisnis perusahaan yang beroperasi dalam bidang manufaktur yang telah memperoleh sertifikat ISO 9000. Sampel (responden) penelitian ini adalah 151 para manajer unit bisnis strategis (UBS) dari 151 perusahaan manufaktur yang telah memperoleh ISO 9000. Sampel penelitian ini diambil peneliti dari daftar perusahaan pe-

nerima ISO 9000 yang diperoleh dari Sucofindo, Deperindag, Badan Standarisasi Nasional (BSN) dan diambil dari *Profile and Directory of Indonesian Companies ISO Certificate* yang dikeluarkan oleh LIPBI tahun 2003.

Metode untuk menganalisis data dalam penelitian ini, sesuai dengan tujuan dan hipotesis yang telah dikemukakan adalah dengan menggunakan program LISREL 8.30. Dalam studi ini variabel yang diamati adalah sebanyak empat variabel eksogen dan satu variabel endogen. Variabel yang satu dengan yang lainnya saling terkait sehingga harus ditinjau secara keseluruhan. Oleh karena itu teknik analisis yang sesuai adalah teknik analisis statistik multivariat. Metode statistik yang digunakan adalah Analisis *Structural Equation Modeling* (SEM).

Pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan pendekatan *Structural Equation Modeling* (SEM). Sim dan Killough (1998), Retno Kurnianingsih dan Nur Indriantoro (2001) dalam penelitiannya menemukan bukti secara empiris bahwa terdapat hubungan non linier antara penerapan teknik *Total Quality Mangjement* dengan Sistem Akuntansi Manajemen yaitu sistem pengukuran kinerja dan sistem penghargaan dalam mempengaruhi kinerja perusahaan.

Metode pengujian validitas dan reliabilitas dilakukan dengan dua cara yaitu; *Personal judgement*

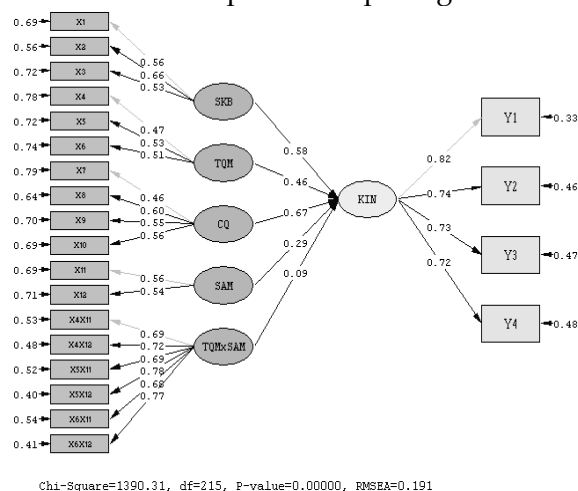
Metode ini dilakukan sebelum kuesioner disebarkan kepada responden sesungguhnya. Cara ini dilakukan antara lain dengan mendiskusikan redaksional instrumen kuesioner dengan para kolega peneliti baik yang berlatar belakang akuntansi maupun psikologi serta melakukan revisi hasil seminar usulan penelitian, terdapat beberapa kalimat dan jawaban yang sekiranya dianggap sulit untuk dipahami, kemudian mendiskusikan dengan promotor dan kopromotor serta beberapa praktisi yang menjadi kontak *person* dalam penyebaran kuesioner. Selanjutnya kuesioner yang sudah diperbaiki, dilakukan uji coba kepada populasi sasaran (responden *pilot test*) dalam jumlah yang relatif kecil yang dianggap mewakili karakteristik populasi sasaran yang sebenarnya, dalam hal ini ditentukan sebesar 40 responden *pilot test*.

Analisis statistik. Analisis uji validitas dengan menggunakan Korelasi *Pearson*. Teknik untuk menguji validitas instrumen tiap-tiap variabel dilakukan dengan cara mengkorelasikan tiap skor item instrumen dengan total skor dari jumlah item instrumen tersebut. Selanjutnya dilakukan analisis uji reliabilitas dilakukan dengan menggunakan analisa *Cronbach Alpha*. Untuk mengetahui apakah item-item pertanyaan dalam suatu variabel reliabel (andal), maka indikatornya adalah apabila nilai $\alpha \geq 0,06$.

Analisis statistik. Analisis uji validitas dengan menggunakan Korelasi *Pearson*. Teknik untuk menguji validitas instrumen tiap-tiap variabel dilakukan dengan cara mengkorelasikan tiap skor item instrumen dengan total skor dari jumlah item instrumen tersebut. Selanjutnya dilakukan analisis uji reliabilitas dilakukan dengan menggunakan analisa *Cronbach Alpha*. Untuk mengetahui apakah item-item pertanyaan dalam suatu variabel reliabel (andal), maka indikatornya adalah apabila nilai $\alpha \geq 0,06$.

HASIL

Dari kerangka pemikiran dan identifikasi variabel yang digunakan dalam penelitian ini, dihasilkan struktur model hubungan antar variabel penelitian pada gambar 1.



Gambar 1 Hasil Pengujian Pengaruh Variabel Eksogen terhadap Endogen
(Sumber: Hasil Analisis Lisrel)

Pengujian hipotesis pertama dengan menggunakan SEM, hasil perhitungan melala-

lui paket program Lisrel diperoleh hasil seperti yang terlihat pada Gambar 1. besarnya pengaruh langsung penerapan strategi keunggulan bersaing terhadap pencapaian kinerja perusahaan yang diukur dengan perspektif *balanced scorecard* diperoleh hasil sebesar $(0,58 \times 0,58 \times 100 \text{ persen}) = 34$. Dengan demikian berarti bahwa pengaruh penerapan strategi keunggulan bersaing yang terdiri dari strategi *cost leadership*, strategi *differentiation* dan strategi *imitation* terhadap kinerja perusahaan adalah positif dan signifikan sebesar 34 persen. Sedangkan pengaruh variabel lainnya yang tidak diuji dalam penelitian ini adalah sebesar 66 persen.

Hipotesis ke dua jawaban sementara atas rumusan masalah berapa besar pengaruh penerapan *Total Quality Management* terhadap kinerja perusahaan. Hipotesis yang diajukan adalah Penerapan *Total Quality Management* (ξ_2) berpengaruh positif terhadap kinerja perusahaan (η_1). Hasil perhitungan yang dilakukan dengan menggunakan bantuan program Lisrel dapat dilihat Menunjukkan bahwa pengaruh secara langsung penerapan *Total Quality Management* terhadap kinerja perusahaan yang diukur dengan *balanced scorecard* adalah sebesar $(0,46 \times 0,46 \times 100 \text{ persen}) = 21$ persen. Dengan demikian, dapat dikatakan bahwa penerapan *Total Quality Management* yang terdiri dari berorientasi pada kepuasan pelanggan, pemberdayaan dan pelibatan karyawan dan perbaikan yang berkesinambungan mempunyai pengaruh langsung positif dan signifikan terhadap pencapaian kinerja perusahaan, sedangkan pengaruh variabel lainnya yang tidak diuji dalam penelitian ini adalah sebesar 79 persen

Pengujian hipotesis ke tiga sesuai dengan paradigma penelitian dilakukan untuk menguji pengaruh penerapan *cost of quality* (ξ_3) terhadap kinerja perusahaan (η_1). Gambar 5.9 Memperlihatkan diagram SEM yang merupakan hasil perhitungan yang dilaku-

kan dengan menggunakan bantuan program Lisrel adalah besarnya pengaruh secara langsung penerapan *cost of quality* terhadap kinerja perusahaan yang diukur dengan *balanced scorecard* adalah sebesar $(0,67 \times 0,67 \times 100 \text{ persen}) = 45$ persen. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa penerapan *cost of quality* mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja perusahaan. Pengaruh variabel lainnya yang tidak diuji dalam penelitian ini adalah sebesar 55 persen.

Pengujian hipotesis ke empat dengan menggunakan SEM dilakukan untuk menguji pengaruh penerapan Sistem Akuntansi Manajemen (ξ_4) terhadap kinerja perusahaan (η_1). Hasil perhitungan yang dilakukan dengan menggunakan bantuan program Lisrel dapat ditunjukkan bahwa pengaruh secara langsung penerapan Sistem Akuntansi Manajemen terhadap kinerja perusahaan yang diukur dengan *balanced scorecard* adalah sebesar $(0,29 \times 0,29 \times 100 \text{ persen}) = 8$ persen. Dengan demikian pengaruh penerapan Sistem Akuntansi Manajemen yang terdiri dari sistem pengukuran kinerja dan sistem penghargaan adalah positif dan signifikan terhadap kinerja perusahaan.

Pengujian hipotesis ke lima dengan menggunakan SEM dilakukan untuk menguji penerapan strategi keunggulan bersaing (ξ_1), *Total Quality Management* (ξ_2), *Cost of Quality* (ξ_3), dan Sistem Akuntansi Manajemen (ξ_4), secara simultan berpengaruh positif terhadap kinerja perusahaan (η_1). Hasil perhitungan yang dilakukan dengan menggunakan bantuan program Lisrel menunjukkan bahwa pengaruh secara keseluruhan: Penerapan strategi keunggulan bersaing, *Total Quality Management*, *Cost of Quality*, dan Sistem Akuntansi Manajemen terhadap kinerja perusahaan yang diukur dengan *balanced scorecard* adalah sebesar 91 persen. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa penerapan strategi keunggulan bersaing, To-

tal Quality Management, Cost of Quality, dan Sistem Akuntansi Manajemen secara simultan berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja perusahaan yang diukur dengan *balanced scorecard*.

PEMBAHASAN

Hasil pengujian hipotesis pertama mendukung pernyataan bahwa penerapan strategi keunggulan bersaing mempunyai pengaruh terhadap pencapaian kinerja perusahaan. Pengaruh penerapan strategi keunggulan bersaing terhadap pencapaian kinerja perusahaan adalah positif artinya kualitas strategi keunggulan bersaing yang lebih baik dapat menentukan keberhasilan dalam pencapaian kinerja perusahaan, keberhasilan atau kegagalan perusahaan dalam kinerjanya, bisa dijelaskan oleh strategi keunggulan bersaing. Disamping itu pengaruh strategi keunggulan bersaing terhadap pencapaian kinerja perusahaan memberikan hasil yang signifikan, artinya pengaruh penerapan strategi keunggulan bersaing terhadap pencapaian kinerja perusahaan memberikan pengaruh yang signifikan (berarti).

Hasil pengujian hipotesis ini mendukung argumen dari Porter (1980:35) dan Smith *et.al* (1991:23) yang menyatakan bahwa dengan penerapan strategi keunggulan bersaing ada kecenderungan perusahaan untuk unggul dalam bersaing. Strategi *cost leadership* dapat menjadikan perusahaan berada pada keadaan yang efisien dalam biaya. Lebih lanjut Smith *et.al* (1991:23) menyebutkan bahwa strategi *differentiation* dapat menjadikan perusahaan senantiasa melakukan inovasi.

Selanjutnya, jika dilihat dari tanggapan responden terhadap penerapan strategi keunggulan bersaing, dari ketiga sub variabel keunggulan bersaing yang diterapkan perusahaan ditemukan ketiga sub variabel tersebut diterapkan dalam kategori tinggi, sedangkan sub variabel paling dominan dite-

rapkan pada perusahaan manufaktur yang telah memperoleh ISO 9000 di Jawa Timur adalah strategi *imitation*, dengan nilai (skor) total sebesar 5052 atau sekitar 74,35 persen. Hasil tersebut menunjukkan bahwa sub variabel dari strategi keunggulan bersaing yang paling dominan diterapkan pada perusahaan manufaktur bersertifikat ISO 9000 di Jawa Timur adalah dapat dijelaskan oleh strategi *imitation*. Temuan hasil penelitian ini konsisten dan mendukung pernyataan Robbins (2001:451) dan Smith *et.al* (1991:34) yang menyebutkan bahwa ada kecenderungan perusahaan menggunakan strategi *imitation* untuk meraih keunggulan bersaing, strategi *imitation* dapat menjadikan perusahaan berada dalam keadaan efisien dalam biaya dan inovatif dalam pengembangan produk. Temuan ini juga konsisten dan mendukung pernyataan Grant (1995:164) yang menyebutkan bahwa pada prakteknya, hanya sedikit perusahaan yang dihadapkan pada alternatif yang demikian tegas antara berada pada strategi *cost leadership* atau berada pada strategi *differentiation*, sehingga posisi yang paling menguntungkan untuk menempatkan produk atau jasanya adalah berada pada strategi *imitation*.

Hasil Pengujian Hipotesis Kedua

Mendukung pernyataan bahwa penerapan *Total Quality Management* mempunyai pengaruh terhadap pencapaian kinerja perusahaan. Pengaruh penerapan *Total Quality Management* terhadap pencapaian kinerja perusahaan adalah positif artinya dengan menerapkan teknik TQM perusahaan akan dapat meningkatkan kepuasan konsumen melalui perbaikan kualitas produk dan jasa secara terus menerus yang berimplikasi pada pencapaian kinerja finansial perusahaan. Disamping itu pengaruh *Total Quality Management* terhadap pencapaian kinerja perusahaan memberikan hasil yang signifikan, artinya pengaruh teknik TQM terhadap penca-

paian kinerja perusahaan memberikan pengaruh yang signifikan (berarti).

Hasil pengujian hipotesis ini mendukung argumen dari Banker dan Schroeder (1993: 36) yang menyebutkan bahwa praktik pemanufakturan TQM membuat karyawan mampu untuk memecahkan masalah, bekerja secara *teamwork* dan membangkitkan pendekatan inovatif untuk memperbaiki produksi yang lebih menekankan pada produk dan kepuasan pelanggan yang berimplikasi pada pencapaian kinerja perusahaan.

Selanjutnya hasil pengujian hipotesis ini juga mendukung temuan penelitian yang dilakukan oleh Daniel dan Reitsperger (1991: 601-618), maupun penelitian Wruck dan Jansen (1994:256), yang menyebutkan bahwa penerapan teknik TQM akan berdampak pada terjadinya perubahan struktur organisasi, tujuan organisasi, proses operasi, peran manajer dan karyawan, cara mengevaluasi kinerja dan sebagainya. Lebih lanjut Daniel dan Reitsperger (1991:601-618) memberikan bukti empiris dengan menunjukkan bahwa perusahaan elektronik dan automobil Jepang, yang menerapkan teknik TQM memberikan umpan balik kinerja perusahaan yang semakin baik.

Hasil Pengujian Hipotesis Ketiga

Mendukung pernyataan bahwa penerapan sistem *Cost of Quality* mempunyai pengaruh terhadap pencapaian kinerja perusahaan. Pengaruh penerapan *Cost of Quality* terhadap pencapaian kinerja perusahaan adalah positif artinya penerapan sistem *Cost of Quality* dapat mendorong pengembangan pengukuran kinerja termasuk kinerja perusahaan dalam memuaskan konsumen sehingga kinerja keuangan perusahaan semakin meningkat. Disamping itu pengaruh *Cost of Quality* terhadap pencapaian kinerja perusahaan memberikan hasil yang signifikan, artinya pengaruh sistem *Cost of Quality* terhadap pencapaian kinerja perusa-

haan memberikan pengaruh yang signifikan (berarti).

Hasil pengujian hipotesis ini mendukung temuan Wilbur (2002:36) dan Godfrey (1993) dalam Tri Hendro (1999:34) yang menyebutkan bahwa sistem *Cost of Quality* mampu meningkatkan pendapatan bersih perusahaan karena sistem ini terbukti meningkatkan penjualan dari pelanggan yang selalu melakukan pembelian ulang (*repeat customers*), pembeli baru, pelanggan yang pindah dari produk lain, dan pelanggan yang "loyal" yang bersedia membayar harga produk lebih tinggi atas kenyamanan dan kepuasan yang dirasakan dari produk yang dibeli. Penelitian yang dilakukan oleh Xerox dalam Godfrey (1993) dalam Tri Hendro (1999:40), menemukan bahwa konsumen atau pelanggan yang "sangat puas" cenderung untuk membeli kembali produk dari perusahaan atau merek yang sama sebanyak enam atau tujuh kali dibandingkan dengan pembeli yang hanya sekedar puas.

Hasil Pengujian Hipotesis Ke Empat

Mendukung pernyataan bahwa penerapan Sistem Akuntansi Manajemen yang terdiri dari sistem pengukuran kinerja dan sistem penghargaan mempunyai pengaruh terhadap pencapaian kinerja perusahaan. Pengaruh penerapan Sistem Akuntansi Manajemen yang terdiri dari sistem pengukuran kinerja dan sistem penghargaan terhadap pencapaian kinerja perusahaan adalah positif artinya kualitas desain Sistem Akuntansi Manajemen yang lebih baik dan sesuai dapat menentukan keberhasilan dalam pencapaian kinerja perusahaan, keberhasilan atau kegagalan perusahaan dalam kinerjanya, bisa dijelaskan oleh desain Sistem Akuntansi Manajemen. Karyawan yang memperoleh kepuasan kerja yang tinggi pada gilirannya diharapkan dapat mendukung dan mempunyai komitmen yang tinggi terhadap pencapaian tujuan organisasi, yaitu memuaskan

kebutuhan konsumen dalam jangka panjang.

Selanjutnya, jika dilihat dari tanggapan responden terhadap penerapan Sistem Akuntansi Manajemen, dari kedua sub variabel dalam penelitian ini yaitu sistem pengukuran kinerja dan sistem penghargaan, ditemukan bahwa penerapan sistem pengukuran kinerja di perusahaan manufaktur Jawa Timur yang menerima sertifikat ISO 9000 termasuk dalam kategori tinggi, sedangkan untuk sistem penghargaan diterapkan dalam kategori sangat tinggi. Ini berarti sistem pengukuran kinerja mempunyai pengaruh tinggi terhadap peningkatan kinerja perusahaan, dan sistem penghargaan mempunyai pengaruh sangat tinggi terhadap peningkatan kinerja perusahaan. Hal ini juga dapat dijelaskan bahwa pencapaian kinerja perusahaan banyak dijelaskan oleh sejauh mana sub variabel sistem penghargaan yang diterapkan oleh perusahaan mampu menciptakan motivasi setiap personel organisasi tersebut dalam mencapai tujuan perusahaan.

Hasil pengujian statistik yang telah dilakukan untuk menguji hipotesis ke lima secara simultan menunjukkan pengaruh positif dan signifikan. Secara keseluruhan pengaruh penerapan strategi keunggulan bersaing, *Total Quality Management*, *Cost of Quality*, dan Sistem Akuntansi Manajemen terhadap kinerja perusahaan yang diukur dengan perspektif *balanced scorecard* adalah sebesar 91 persen. Pengaruh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam penelitian ini adalah sebesar 9 persen.

Dengan demikian hasil penelitian ini membuktikan bahwa hipotesis ke enam: Penerapan strategi keunggulan bersaing, *Total Quality Management*, *Cost of Quality*, dan Sistem Akuntansi Manajemen secara simultan berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja perusahaan yang diukur dengan perspektif *balanced scorecard* dapat diterima.

Hal ini berarti bahwa manajemen dalam merencanakan strategi untuk mencapai tujuan perusahaan, perlu mempertimbangkan faktor strategi keunggulan bersaing, *Total Quality Management*, *Cost of Quality*, dan Sistem Akuntansi Manajemen, sehingga pada akhirnya akan berimplikasi pada peningkatan kinerja perusahaan secara keseluruhan.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Secara keseluruhan indikator yang digunakan untuk menjelaskan variabel dalam penelitian ini adalah signifikan. Dari tiga indikator yang digunakan untuk menjelaskan/mengukur variabel penerapan strategi keunggulan bersaing, semuanya mempunyai koefisien positif, koefisien yang terbesar adalah strategi *differentiation*, kemudian berturut-turut strategi *cost leadership* dan strategi *imitation*. Tiga indikator yang digunakan untuk menjelaskan/mengukur variabel penerapan *Total Quality Management* mempunyai koefisien positif, koefisien yang terbesar adalah pemberdayaan dan pelibatan karyawan, kemudian perbaikan yang berkesinambungan dan kepuasan pelanggan. Untuk indikator penerapan *cost of quality*, koefisien yang terbesar adalah *appraisal costs* dengan koefisien yang terkecil adalah *prevention costs*. Selanjutnya untuk indikator penerapan sistem akuntansi manajemen mempunyai koefisien positif dengan sistem pengukuran kinerja sebagai koefisien yang terbesar. Untuk indikator interaksi antara penerapan *Total Quality Management* dengan sistem akuntansi manajemen semuanya mempunyai koefisien positif, interaksi antara pemberdayaan dan pelibatan karyawan dengan sistem penghargaan sebagai koefisien yang terbesar. Sedangkan untuk indikator kinerja dengan konsep *balanced scorecard*, koefisien yang terbesar dapat dijelaskan/diukur oleh perspektif keuangan, dan koefisi-

en yang terkecil adalah perspektif pertumbuhan dan pembelajaran.

Pengaruh penerapan strategi keunggulan bersaing terhadap pencapaian kinerja perusahaan tergolong cukup tinggi. Berarti secara parsial jika penerapan strategi keunggulan bersaing meningkat maka pencapaian kinerja perusahaan dalam perspektif *balanced scorecard* cenderung mengalami peningkatan Strategi keunggulan bersaing yang paling dominan diterapkan pada perusahaan manufaktur yang telah memperoleh sertifikat ISO 9000 di Jawa Timur adalah strategi *imitation*. Secara keseluruhan tingkat penerapan strategi keunggulan bersaing oleh perusahaan adalah dalam kategori tinggi.

Saran

Secara umum penerapan strategi keunggulan bersaing oleh perusahaan adalah dalam kategori tinggi, disarankan kepada manajemen agar lebih tegas dalam menentukan strategi keunggulan bersaing apa yang harus dipilih, apakah strategi *cost leadership*, strategi *differentiation* atau strategi *imitation*. Langkah ini perlu dilakukan karena akan diikuti dengan implementasi yang tegas dengan memanfaatkan secara maksimal sumber daya, ketrampilan, desain organisasi dan sistem kontrol yang dimiliki oleh perusahaan, sehingga arah perusahaan dalam menentukan ukuran kinerjanya akan menjadi lebih jelas dan terukur.

Dalam menerapkan teknik *Total Quality Management*, meskipun TQM secara empiris berpengaruh positif terhadap kinerja dalam penelitian ini, disarankan kepada manajemen untuk memperhatikan beberapa kendala-kendala yang mungkin menyebabkan penerapan teknik TQM bisa menjadi kurang maksimal atau gagal dalam mencapai tujuan perusahaan. Misalnya manajemen untuk lebih memperhatikan beberapa faktor misalnya pembentukan tim yang keliru atau tim yang terbentuk tidak memiliki

komitmen terhadap tujuan TQM, tujuan pembentukan tim yang tidak jelas, seringnya terjadi penggantian anggota tim padahal penggantinya tidak pernah mengikuti pelatihan TQM, kurangnya pemahaman tentang TQM, komunikasi anggota tim yang tidak lancar, identifikasi masalah tidak dilakukan berdasarkan prinsip-prinsip TQM, prinsip-prinsip TQM tidak dilaksanakan secara menyeluruh pada semua lapisan manajemen. Kendala-kendala tersebut bisa dikelompokkan menjadi: kendala pekerja dan budaya; kendala infrastruktur; kendala manajerial; dan kendala organisasional. Menilai kendala potensial penerapan TQM sebaiknya merupakan bagian integral dari proses penerapan TQM.

Walaupun secara tidak langsung penerapan sistem *cost of quality* tergolong dalam kategori tinggi, namun secara keseluruhan perusahaan belum membuat pelaporan kuantitatif secara khusus dalam bentuk pelaporan sistem *cost of quality*. Disarankan kepada manajemen untuk membuat pelaporan sistem *cost of quality* secara kuantitatif baik berupa data dalam satu periode tertentu (*single period data*) atau data perbandingan berbagai periode (*comparative data of multiple periods*), karena informasi laporan sistem *cost of quality* ini akan bermanfaat memberikan informasi kepada manajer tentang besarnya *cost of quality*, kecenderungan pengawasan kualitas yang berlaku di perusahaan, kemajuan yang telah dicapai dalam program-program peningkatan kualitas, serta mampu mengidentifikasi berbagai hambatan dalam mewujudkan pengendalian kualitas produk atau jasa. Manfaat lain bagi perusahaan jika sistem *cost of quality* ini dibuat dalam bentuk laporan adalah akan mendorong pengembangan pengukuran kinerja, termasuk kinerja perusahaan dalam memuaskan konsumen, menghasilkan produk yang berkualitas tinggi, dan membuat desain produk yang lebih baik.

Desain sistem akuntansi manajemen dalam penelitian ini adalah sistem pengukuran kinerja dan sistem penghargaan kemungkinan menjadi faktor kondisional yang harus dipertimbangkan agar penerapan teknik *Total Quality Management* dapat lebih efektif. Disarankan kepada peneliti-peneliti berikutnya untuk menguji konsistensi hasil penelitian ini dengan mempertimbangkan pengaruh faktor-faktor kondisional yang lain misalnya mengenai sasaran-sasaran kinerja, program pemberian insentif sebaiknya dikaitkan dengan pekerjaan yang mendukung misalnya mengenai keamanan kerja, pembagian informasi yang merata dan penilaian kerja.

Disarankan kepada manajemen, pengukuran kinerja dengan perspektif *balanced scorecard* hendaknya tidak hanya dipandang sebagai alat untuk mengukur kinerja semata, namun yang lebih penting adalah juga dipandang sebagai instrumen strategis bagi pengambilan keputusan di masa depan. Evaluasi terhadap setiap indikator kinerja (*key performance indicators*) dalam *balanced scorecard* hendaknya diperhatikan secara berkala, sesuai dengan perkembangan lingkungan bisnis serta perubahan strategi bisnis yang dilakukan oleh perusahaan, sehingga akan menghasilkan sistem pengukuran kinerja dan rencana strategik bagi perusahaan yang memiliki karakteristik komprehensif, koheren, seimbang dan terukur.

Berhubung penelitian ini hanya terbatas pada para manajer yang bekerja di perusahaan manufaktur, disarankan kepada peneliti-peneliti berikutnya untuk menggunakan responden penelitian para manajer dari perusahaan jasa dan perdagangan yang telah menerima sertifikat ISO 9000, hal ini perlu dilakukan untuk menguji konsistensi hasil penelitian, karena kemungkinan akan menunjukkan hasil yang berbeda.

DAFTAR RUJUKAN

- Atkinson. Anthony.A. Banker. Rajiv D. Kaplan. Robert S.. Young. S. Mark. 1995. *Management Accounting*. Second Edition. New Jersey: Prentice Hill. Inc.
- Augusty Ferdinand. 2002. *Structural Equation Modeling dalam Penelitian Manajemen: Aplikasi Model-Model Rumit dalam Penelitian untuk Tesis dan Disertasi Doktor*. Semarang: BP Undip.
- Benson. G.P. Saraph J.V and Schroeder. R.G. 1991. The Effect of Organizational Context on Quality Management: An Empirical Investigation. *Management Science*. Vol. 37. No.9. June. pp 1107-1124
- Brandon. Charles H and Drtina. Ralph E. 1992. *Management Accounting. Strategy And Control*. Canada: Mc. Graw-Hill Companies. Inc.
- Cascio. F. Wayne. 1995. *Managing Human Resources*. International Edition Fourth Edition. Canada: McGraw-Hill Companies. Inc.
- Chenhall R.H. 1997. Reliance on Manufacturing Performance Measures. Total Quality Management and Organizational Performance. *Management Accounting Research* 8:pp. 187-20.
- Cooper. Robin.. Regine Slagmuller.1998. Strategic Cost Management Integrating Activity-Based Costing and Economic Value Added. *Management Accounting Journal*. January
- David. Fred R. 1999. *Strategic Management: Concepts and Cases*. New Jersey: Prentice-Hall International.
- Drucker. P.E. 1990. The Emerging Theory of Manufacturing. *Harvard Business Review* (May-June): pp. 94-102.
- Flynn. Barbara B.. Roger G. Schroeder and Sadao Sakakibara. 1996. The Impact of Quality Management Practice and

- Competitive Advantage. *Decision Science*. pp 659-692.
- Hendriks. K.B.. and Singhal. V.R. 1997. Does Implementing an Effective TQM Program Actually Improve Operating Performance? Empirical evidence from firms that have won quality awards. *Management Science*. Vol.43.No.9. pp 757-777.
- Hilton. Maher and Selto. 2000. *Cost Management: Strategies for Business Decisions*. Mc. Graw-Hill Companies. Inc.
- Ichiowski. C.K.. Shaw. and G. Prennushi. 1997. The Effect of Human Resource Management Practices on Productivity: A study of steel finishing lines. *The American Economic Review* 87. pp 291-314
- Ittner. C.. and D.F. Larcker. 1995. Total Quality Management and The Choice of Information and Reward Systems. *Journal for Accounting Research* (Supplement). pp 1-34.
- Jemslly Hutabarat. 1997. *Balanced scorecard Di Antara Taktik dan Strategi*. *Manajemen Usahawan*. Juni . No. 0. TH XXVI.
- Khim Ling Sim and Larry N. Killough. 1998. The performance Effects of Complementarities Between Manufacturing Practice and Management Accounting System. *Journal of Management Accounting Research* 10:pp 325-346.
- Masri Singarimbun dan Sofyan Effendi. 1989. *Metode Penelitian Survei*. Edisi Revisi. Jakarta: LP3S.
- Noe. J. 1994. Strategic Management Process. *Journal of Management*. Vol-19 No.5. 45.
- Pearce II. John A and Robinson. Jr. Richard B. 1988. *Strategic Management : Strategy Formulation and Implementation*. Third Edition. Homewood Illinois: Richard D Irwin. Inc.
- Pfeffer. Jeffrey. 1994. *Competitive Advantage Through People: Unleashing the Power of the Workforce*. Boston: Harvard Business School Press. MA.
- Porter Michael E. 1980. *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. New York. USA: Three Free Press.
- Robbins. Steven P. 2001. *Organizational Behavior*. 9th Edition. Prentice-Hall International Inc. pp. 430.
- Samson. Danny and Terziovski. Mile. 1999. The Relationship Between Total Quality Management Practices and Operational Performance. *Journal Of Operations Management* No. 17 (September).
- Terner. Arthur R.. and Detoro. Irving J. 1993. *Total Quality Management*. USA: Addison-Wesley Publishing Company.
- Wheelen. Thomas L and Hunger. J David. 1992. *Strategic Management and Business Policy*. New York: Fourth Edition. Addison-Wesley Publishing Company. Inc.
- Wilson. D.C. 1992. *A Strategy of Change*. London. U.K: Routledge.