

UPAYA MENINGKATKAN KINERJA MANAJERIAL

Sumarto*

sumarto_bg@yahoo.com

ABSTRACT

Continuous improvement paradigm looks that organizational ability to process improvement which use for producing products or services for customers become determinant of organizational performance, especially when entering in business competition area. To fulfill research purpose, primary data applied in this research.

These data analyzed by SEM approach through AMOS application program. Population in this research is 51 manufacture company as client one of public accountant in Surabaya. As respondents are managers of 51 manufacture company above, in list noted about 145 persons. Respondent are met when doing job in office respectively during research periode.

Result of this research indicates that : a) there is significant negative impact of TQM on managerial performance, but not significant, b) there is positive impact of performance measurement system on managerial performance, but not significant, and c) there is significant impact of reward system on managerial performance. Discussion, implication and limitation of this research will be explained under consideration following.

Keyword : Total quality management, reward system, performance measurement system, managerial performance.

*Dosen UPN "Veteran" Jawa Timur

PENDAHULUAN

Organisasi terutama organisasi bisnis yang tidak melaksanakan perbaikan akan kehilangan tempat berpijak, bahkan harus melaksanakan perbaikan dengan kecepatan yang lebih tinggi dibanding dengan pesaing (Bounds *et al.*, 1994). Akibatnya banyak perusahaan manufaktur yang berusaha melakukan perubahan atau penyesuaian akibat perubahan lingkungan bisnis.

Dalam upaya mengubah diri agar berhasil dalam persaingan di masa depan, banyak perusahaan berpaling kepada sejumlah inisiatif perbaikan (Kaplan & Norton, 1996), antara lain menerapkan : 1) Manajemen mutu terpadu (TQM), 2) Sistem produksi dan distribusi *Just in Time* (JIT), 3) Persaingan berdasarkan waktu, 4) Produksi/perusahaan yang ramping, 5) Membangun perusahaan yang fokus pada pelanggan (*customer focused*), 6) Manajemen biaya berdasarkan aktivitas (MCA), 7) Pemberdayaan karyawan dan 8) Rekayasa ulang.

Paradigma perbaikan terus menerus (*continuous improvement*) memandang bahwa kemampuan organisasi dalam melaksanakan perbaikan terhadap proses yang digunakan untuk menghasilkan produk/jasa bagi pelanggan menjadi penentu keberhasilan perusahaan dalam memasuki lingkungan bisnis. Perbaikan terhadap proses memerlukan informasi lengkap tentang aktivitas yang membentuk proses. Informasi ini berbentuk kualitatif dan kuantitatif non keuangan (Mulyadi, 2003).

Sistem akuntansi manajemen adalah merupakan suatu mekanisme kontrol organisasi dan alat yang efektif dalam menyediakan informasi untuk manajer dalam mengendalikan aktivitasnya serta mengurangi ketidak pastian lingkungan dalam usaha mencapai tujuan organisasi dengan sukses (Kaplan, 1984). Kinerja perusahaan tergantung Sistem Akuntansi Manajemen yang meliputi penentuan

sasaran yang tepat, sistem pengukuran kinerja, dan sistem penghargaan (Johnson & Kaplan, 1997).

Menurut Porter (1998), kinerja suatu organisasi bisnis dapat dibagi menjadi dua bagian, yaitu : 1) kinerja rata-rata seluruh pesaing dalam industri, dan 2) kinerja organisasi berada di atas atau di bawah rata-rata industri. Dengan menggunakan kerangka 5 (lima) kekuatan yaitu : 1) ancaman pendatang baru; 2) rivalitas antar organisasi yang ada; 3) kekuatan tawar pemasok; 4) kekuatan tawar pembeli; 5) ancaman produk substitusi, dapat menentukan profitabilitas industri jangka panjang. Karena dapat mempengaruhi harga, biaya, dan investasi yang diperlukan. Esensi penyusunan suatu strategi adalah untuk menghadapi persaingan. Semakin tinggi intensitas persaingan yang dihadapi organisasi, maka semakin penting strategi yang tepat untuk menghadapi persaingan.

Mengembangkan dan mempertahankan keunggulan daya saing secara berkesinambungan merupakan tujuan organisasi pada umumnya yang pada akhirnya dapat dicapai kemakmuran atau keuntungan yang maksimum bagi pemegang saham (Evily & Zaheer, 1999). Porter (1998) menyatakan bahwa keunggulan bersaing dapat dicapai dengan melakukan evaluasi terhadap tiga keunggulan daya saing, yaitu : keunggulan biaya, kemampuan diferensiasi, dan fokus.

Agar berhasil mengimplementasikan strategi dengan baik, diperlukan sistem pengukuran kinerja. Dalam menghadapi lingkungan bisnis yang cepat berubah, peran sistem pengukuran kinerja menjadi semakin penting dalam menentukan keberhasilan organisasi. Teori keagenan (*Agency Theory*) menjelaskan hal yang berkaitan dengan hubungan kontraktual antara pemilik atau pemegang saham dengan pengelola atau manajer (*agents*).

Ukuran kinerja didasari oleh teori keagenan dimana hubungan pemilik dan agen akan menimbulkan perbedaan sikap dalam menghadapi resiko, keberadaan informasi pribadi dan terbatasnya tingkat observabilitas sehingga mengakibatkan kepentingan yang menciptakan *agency cost*. Untuk menjembatani fenomena tersebut program pengukuran kinerja harus diciptakan oleh prinsipal yang bertujuan memotivasi agen, mengeliminasi *moral hazard*, meningkatkan *outcome*, meningkatkan tindakan agen terhadap resiko serta meningkatkan *effort* agen.

Pemberdayaan karyawan merupakan proses pemberian kesempatan kepada karyawan untuk memampukan diri karyawan di dalam merencanakan dan mengendalikan implementasi rencana pekerjaan yang menjadi tanggung jawab karyawan (Mulyadi, 2000). Oleh karena pemberdayaan karyawan dilaksanakan dengan menggali potensi yang terdapat dalam diri karyawan. Disain sistem kompensasi sesuai dengan praktek penerapan TQM sangat diperlukan.

Program kompensasi sangat penting untuk mendapat perhatian yang sungguh-sungguh. Karena kompensasi dapat meningkatkan maupun menurunkan prestasi kerja, kepuasan kerja maupun motivasi kerja. Beberapa perusahaan yang telah menerapkan TQM ada yang telah berhasil meningkatkan kinerjanya, tetapi ada juga yang belum mampu meningkatkan kinerja mereka. Keberhasilan penerapan TQM nampaknya tergantung banyak pada komitmen eksekutif, organisasi yang terbuka, pemberdayaan SDM. Kurang begitu penting pada variabel pokok TQM seperti *benchmarking*, pelatihan, *manufacturing* yang fleksibel, perbaikan proses, dan perbaikan pengukuran (Powel, 1995). Kinerja perusahaan yang rendah, disebabkan oleh ketergantungan terhadap sistem akuntansi manajemen yang gagal dalam menentukan sasaran yang tepat, ukuran kinerja dan sistem penghargaan.

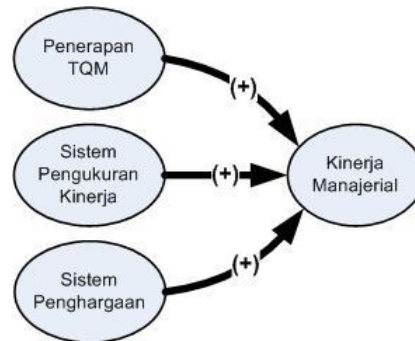
Retno (2000); Supratiningrum & Zulaikha (2003) dalam penelitiannya menemukan adanya pengaruh interaktif antara praktek penerapan TQM dengan disain sistem akuntansi manajemen berupa sistem pengukuran kinerja dan sistem

penghargaan terhadap kinerja manajerial. Chang & Sinclair (2002), menyatakan bahwa efektivitas penerapan TQM memerlukan perubahan mendasar pada infrastruktur organisasional. Meliputi : sistem alokasi wewenang pembuatan keputusan, sistem pengukuran kinerja, sistem penghargaan serta hukuman. Ittner & Larcker (1995) tidak menemukan bukti kuat bahwa organisasi yang menerapkan TQM dapat mencapai kinerja manajerial yang tinggi.

Berdasarkan beberapa pemikiran teoritik yang telah dikemukakan sebelumnya, maka dapatlah disimpulkan bahwa terdapat 2 (dua) alur pemikiran yang berbeda. Alur pemikiran teoritik pertama menyatakan bahwa tehnik penerapan TQM dengan disain sistem akuntansi manajemen berupa sistem pengukuran kinerja dan sistem penghargaan berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Alur pemikiran teoritik yang kedua menyatakan bahwa tidak ditemukan bukti bahwa organisasi yang menerapkan TQM dapat mencapai kinerja manajerial yang tinggi.

Menarik untuk dikaji tentang bagaimana upaya-upaya yang dilakukan manajemen organisasi untuk meningkatkan kinerja manajerial. Oleh karena itu tujuan penelitian ini adalah menganalisis pengaruh penerapan TQM, sistem pengukuran kinerja, dan sistem penghargaan terhadap kinerja manajerial.

Gambar 1. Kerangka Konseptual



Berdasarkan penjabaran di atas, maka dapat digambarkan model konseptual penelitian pada Gambar 1. Untuk mencapai tujuan penelitian, maka dikemukakan hipotesis-hipotesis penelitian sebagai berikut :

- H1 : Semakin efektif penerapan TQM maka semakin meningkat kinerja manajerial.
 H2 : Semakin baik sistem pengukuran kinerja maka semakin meningkat kinerja manajerial.
 H3 : Semakin baik sistem penghargaan maka semakin meningkat kinerja manajerial.

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel

- Populasi** : Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan manufaktur golongan menengah ke atas (UU No. 9 tahun 1995 & Instruksi Presiden RI No 10 tahun 1999) yang menjadi klien salah satu Kantor Akuntan Publik (KAP) di Surabaya, sebanyak 51 perusahaan manufaktur.
- Sampel** : Tehnik pengambilan sampel menggunakan tehnik sampel jenuh. Seluruh populasi dijadikan sebagai sampel, yaitu 51 perusahaan manufaktur. Responden penelitian adalah manajer produksi, manajer pemasaran, manajer keuangan, atau yang setara, keseluruhan berjumlah 145 responden. Pemilihan responden didasarkan pertimbangan bahwa mereka diasumsikan 1) paling mengetahui berbagai kondisi persaingan, kualitas produksi dan pelayanan dan

kinerja perusahaan dimana mereka bekerja, 2) merupakan pelaksana keputusan manajemen puncak dan yang mampu berinteraksi dengan karyawan dan manajemen puncak. 3) biasanya terlibat langsung dengan kebijakan yang dilaksanakan oleh manajemen puncak.

Pengumpulan Data

Data yang diambil merupakan data primer yang diperoleh secara langsung dari 145 manajer sebagai responden melalui alat pengumpul data daftar pertanyaan. Daftar pertanyaan diberikan kepada para manajer untuk dijawab selama jam kerja. Setelah dilakukan validasi dari 145 paket daftar pertanyaan terjawab sebanyak 145 paket jawaban (100%) dapat dianalisis.

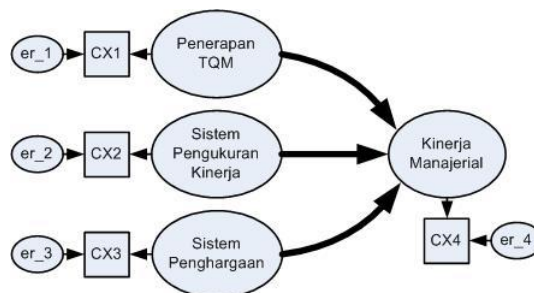
Analisis Data

Alat analisis yang digunakan adalah SEM dengan aplikasi program AMOS 4.1. SEM dibutuhkan dalam analisis ini karena model konseptual dibangun berdasarkan teori-teori yang sudah mapan, mampu menganalisis variabel laten atau konstruk yang disertai indikator-indikatornya. Penaksiran pengaruh variabel bebas terhadap variabel terikatnya menggunakan koefisien jalur. Model SEM yang terdiri dari model pengukuran dan model struktural sebagaimana terlihat pada Gambar 2 di bawah ini.

HASIL

Uji model pada awal belum perlu dimodifikasi dengan memanfaatkan informasi indek modifikasi (MI). Karena *Goodness Of Fit* (GOF) belum memenuhi semua kriteria, maka dilakukan modifikasi. Seluruh MI sudah dilakukan akan tetapi GOF belum menunjukkan kesesuaian dengan kriteria. Terakhir dilakukan uji dengan menggunakan Two Step dan hasilnya secara keseluruhan dapat diketahui sebagaimana terdapat pada Tabel 1 dan Gambar 2.

Gambar 2 : Model Two Step



Tabel 1. Hasil Uji Hipotesis

Faktor	⇒ Faktor	Ustd	Std	
		Estimate	Estimate	Prob.
TQM	⇒ Kin. Man.	-0,436	-0,439	0,061
Ukur Kin.	⇒ Kin. Man	0,230	0,232	0,154
Sis. Rew.	⇒ Kin. Man	0,471	0,474	0,009
Sig.				≤ 0,10

Dilihat dari tingkat probabilitas (Prob.) arah hubungan kausal, maka hipotesis yang menyatakan bahwa :

- Semakin efektif penerapan TQM maka semakin meningkat kinerja manajerial, tidak dapat diterima [Prob. kausalnya $0,061 \leq 0,10$ signifikan negatif].

- b. Semakin baik sistem pengukuran kinerja maka semakin meningkat kinerja manajerial, tidak dapat diterima [Prob. kausalnya $0,154 > 0,10$ tidak signifikan positif].
- c. Semakin baik sistem penghargaan maka semakin meningkat kinerja manajerial, dapat diterima [Prob. kausalnya $0,009 \leq 0,10$ signifikan positif].

PEMBAHASAN

Penerapan TQM dan Kinerja Manajerial

Hipotesis pertama yang menyatakan bahwa “Semakin efektif penerapan TQM maka semakin meningkat kinerja manajerial”, **ditolak**. Hasil Statistik ditunjukkan oleh std. estimate $-0,439$ dengan probabilitas $0,051$. Fakta menunjukkan bahwa penerapan TQM justru berdampak negatif terhadap kinerja manajerial. Berarti perusahaan tidak berhasil meningkatkan kinerja melalui penerapan TQM. Karena perubahan penerapan TQM diikuti oleh perubahan yang tidak selaras dari kinerja manajerial.

Hasil ini semuka dengan yang dikemukakan Powell (1995) bahwa beberapa perusahaan manufaktur yang menerapkan TQM ada yang berhasil meningkatkan kinerjanya ada juga yang belum mampu meningkatkan kinerja. Kemungkinan disebabkan tidak bekerjanya kepemimpinan, dan budaya organisasi. Tidak sejalan dengan temuan Retno (2000); Supratiningrum & Zualikha (2003) terdapat pengaruh interaktif antara praktek penerapan TQM dengan disain sistem akuntansi manajemen berupa sistem pengukuran kinerja dan sistem penghargaan terhadap kinerja manajerial. Penerapan TQM bergantung pada komitmen eksekutif, organisasi yang terbuka, dan pemberdayaan pegawai (Powell, 1995).

Kuat dugaan terdapat variabel intervening atau moderating (komitmen organisasi, sistem organisasi, pemberdayaan karyawan) antara penerapan TQM dan kinerja manajerial. Terdapat perbedaan antara penelitian ini dengan penelitian Retno (2000). Obyek penelitian Retno (2000) adalah perusahaan manufaktur terdaftar di Bursa Efek Jakarta (BEJ). Perusahaan yang go publik terdapat keterbukaan organisasi dan komitmen para eksekutif. Sedangkan obyek penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang menjadi klien salah satu KAP yang sebagian besar (hanya satu perusahaan publik dan BUMN) merupakan perusahaan tertutup.

Sistem Pengukuran Kinerja dan Kinerja Manajerial

Hipotesis kedua yang menyatakan “Semakin baik sistem pengukuran kinerja maka semakin meningkat kinerja manajerial”, **ditolak**. Hasil Statistik ditunjukkan oleh std. estimate $0,232$ probabilitas. $0,154$. Fakta menunjukkan sistem pengukuran kinerja tidak berdampak (positif) terhadap kinerja manajerial. Berarti perusahaan tidak berhasil meningkatkan kinerja melalui sistem pengukuran kinerja. Karena perubahan sistem pengukuran kinerja tidak diikuti oleh perubahan yang selaras oleh kinerja manajerial.

Hasil penelitian mendukung penelitian Supratiningrum & Zualikha (2003), yaitu tidak menemukan bukti bahwa organisasi yang menerapkan TQM dan sistem pengukuran kinerja secara interaktif dapat mencapai kinerja manajerial. Temuan ini bertentangan dengan temuan Retno (2000), dimana ada pengaruh sistem pengukuran kinerja terhadap kinerja manajerial. Sistem Pengukuran Kinerja merupakan alat yang penting dalam usaha mengelola atau mengatur perubahan organisasi perusahaan. Sistem pengukuran kinerja bergantung dari pendidikan, pengalaman, dan budaya. Sulit merubah budaya organisasi dan gaya manajemen yang telah tertanam lama dalam organisasi tersebut (Chang & Sinclair, 2002).

Kuat dugaan terdapat variabel intervening atau moderating (pendidikan, pengalaman, dan budaya) antara sistem pengukuran kinerja dengan kinerja manajerial. Selain itu dalam lingkungan bisnis yang dinamik, manajemen tradisional yang fokus pada kinerja finansial untuk menilai kinerja organisasi sudah tidak memadai lagi. Ketidak-tepatan angka akuntansi untuk menilai kinerja kurang relevan dan tidak merefleksikan lingkungan perusahaan yang baru, tidak konsisten dengan faktor kualitas yang berfokus pada customer dan fleksibilitas (Kaplan & Norton, 1992). Namun demikian sistem pengukuran kinerja merupakan hal yang harus dicapai demi peningkatan kualitas, produktivitas dan daya saing organisasi untuk dapat hidup bertahan dalam era persaingan yang semakin ketat.

Sistem Penghargaan dan Kinerja Manajerial

Hipotesis ketiga yang menyatakan “Semakin baik sistem penghargaan maka semakin meningkat kinerja manajerial”, **diterima**. Angka statistik ditunjukkan oleh std. estimate 0,474 dengan probabilitas 0,009. Berarti hasil pengujian menunjukkan adanya dampak positif sistem penghargaan terhadap kinerja manajerial. Hasil ini mendukung penelitian Retno (2000); Supratiningrum & Zualikha (2003). Mereka menemukan pengaruh positif sistem penghargaan terhadap kinerja manajerial. Selaras pula dengan yang dikemukakan Mulyadi (2000) bahwa pemberdayaan karyawan merupakan proses pemberian kesempatan kepada karyawan untuk memampukan diri dalam merencanakan dan mengendalikan implementasi rencana pekerjaan yang menjadi tanggung jawab karyawan. Oleh karena pemberdayaan karyawan dilaksanakan dengan menggali potensi yang terdapat dalam diri karyawan, disain sistem kompensasi sesuai dengan praktek penerapan TQM sangat diperlukan. Program kompensasi sangat penting untuk mendapat perhatian yang sungguh-sungguh karena kompensasi dapat meningkatkan maupun menurunkan prestasi kerja, kepuasan kerja maupun motivasi kerja.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Berdasarkan pembahasan dapat disimpulkan bahwa :

- a. Semakin efektifnya penerapan TQM ternyata tidak membawa perubahan yang positif pada kinerja manajerial. Bahkan semakin efektifnya penerapan TQM ternyata semakin menyurutkan kinerja manajerial.
- b. Semakin intensif sistem pengukuran kinerja ternyata tidak berdampak (positif) pada kinerja manajerial. Bahkan ternyata semakin intensif sistem pengukuran kinerja tidak membawa perubahan yang berarti pada kinerja manajerial.
- c. Semakin baik sistem penghargaan ternyata semakin tinggi kinerja manajerial. Ini menandakan perusahaan mampu meningkatkan kinerja manajerial melalui perbaikan sistem penghargaan.

Saran

Studi dalam penerapan TQM, sistem pengukuran kinerja, sistem penghargaan, dan kinerja manajerial masih terbuka lebar untuk dikembangkan di masa mendatang. Terutama dugaan kuat adanya variabel intervening atau variabel moderating antara penerapan TQM dengan kinerja manajerial dan antara sistem penghargaan dengan kinerja manajerial.

Mengingat berbagai keterbatasan yang ada pada studi ini maka beberapa saran berikut ini untuk pengembangan teori maupun praktik manajemen. Disarankan kepada manajemen organisasi :

- a. Merancang TQM sesuai dengan strategi bersaing yang dipilih. Penerapan sistem manajemen mutu ISO perlu dipertimbangkan untuk diimplementasikan.

- b. Menggunakan sistem akuntansi manajemen yang lebih komprehensif dan berorientasi pada strategi serta tidak hanya menggunakan sistem akuntansi tradisional yang hanya berorientasi pada output dan proses.
- c. Menggunakan konsep-konsep manajemen yang berbasis komprehensif seperti *corporate social responsibility, balance scorecard, change management, benchmarking, corporate sustain-ability, market driver, service excellence, segmenting targeting positioning, customer satisfaction, human capital, total quality management, activity bases costing/management, six sigma* perlu dipertimbangkan untuk diimplementasikan oleh manajemen organisasi.
- d. Menciptakan iklim budaya organisasi yang lebih kondusif untuk menciptakan keselarasan tujuan.

DAFTAR PUSTAKA

- Banker, R.G.P., and Schroeder, R., 1993. Exporting Manufacturing Performance Measures to Worker; an Empirical Study, *Journal of Management Accounting Research*. : 33-35.
- Besterfield, D.H. *et al.*, 2003. *Total Quality Management*, 3rd Ed., Prentice Hall, Inc. New Jersey.
- Bounds and Greg, 1994. *Beyond Total Quality Management : Toward the Emerging Paradigm*, McGraw-Hill Inc, New York.
- Chang, H.H., and Sinclair, D.A., 2002. Validation of A Model of Total Quality Management Performance Measurement System in the U.K, *Asia Pacific Management Review*. 7 (3) : 349-380.
- Cohen, S.G., 1993. *New Approaches to Team and Teamwork*, San Francisco. CA, Josey-Bass.
- Daniel, S.J. and Reitsperger, W.D., 1991. Linking Quality Strategy with Management Control System : Empirical Evidence from Japanese Industry, *Accounting, Organizations and Society*. 6 (7) : 601-618.
- Davis, F.R., 1998. *Concepts of Strategic Management, 7th edition*. Prentice Hall, Inc. New Jersey.
- Day, G.S. and Reistein, D.J., 1997. *Wharton on Dynamic Competitive Strategy*, Canada :
- Deming, W.E, 1982, *Quality, Productivity, and Competitive Position*. Center for Advanced Engineering Study, Cambridge.
- Egan, G., 1993. *Adding Value: A Systematic Guide to Business-Driven Management and Leadership*, in Mulyadi, 1998, *Total Quality Management*, edisi 1, Penerbit Aditya Media, Yogyakarta.
- Garvin, D.A., 1994. Managing Quality, *The Strategic and Competitive Edge*. : 25-43.
- Gaspersz, V., 2003, *Total Quality Management*, Penerbit PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta.
- Gaspersz, V., 2002, *Manajemen Bisnis Total Dalam Era Globalisasi*, Penerbit PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta.
- Ginsberg, A. and Venkatraman, N., 1992. Investing in New Information Technology : The Role of Competitive Posture and Issue Diagnosis, *Strategic Management Journal*., 13 : 37-53.
- Ichniowski, C.K. *et al.*, 1997. The Effects of Human Resources management practice an productivity : study of steel finishing lines. *The American Economic Review*. 87.
- Ittner, C. and Flarcker, D., 1995. *Total Quality Management and the Choice of Information and reward System*, *Journal of Accounting Research (supplement)* John Wiley & Sons, Inc., New York.

- Juran, J.M., 1992, *Total Quality Management : A Practical Guide.*, Juran Institute, Inc, Connecticut.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P., 1992. The Balance Scorecard-Measures that Drive performance, *Harvard Business Review*.
- Kaplan, R.S., 1996, *The Balance Scorecard-Translating Strategy Into Action*, Harvard Business School Press.
- Kurnianingsih, R., 2000. Pengaruh Sistem Pengukuran Kinerja dan Sistem Penghargaan Terhadap Keefektifan Penerapan Teknik Quality Management : Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur di Indonesia, *Simposium Nasional Akuntansi IV*.
- Lawler, E.E., 1971, *Pay and Organizational Effectiveness: A Psychological View*, McGraw-Hill, New York.
- Ledford, G.E., 1993. *Employee Involvement: Lesson and Predictions*, Josey-Bass, San Francisco.
- Ledford, G.E., 1998, *Total Quality Management*, edisi 1, Penerbit Aditya Media, Yogyakarta.
- Indriantono, N., 1993. *The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimensions as Moderating Variables*, Ph.D Dissertation, University of Kentucky, Lexington.
- Madu, C.N. et al., 1995. A comparative analysis of quality practice in manufacturing firm in the U.S and Taiwan, *Decision Science*. 26 (5).
- Mahoney, T.A. et al., 1963. *Development of Managerial Performance; A Research Approach*, Southwestern Publishing Co, Cincinnati Ohio.
- McEvily, B and Zaheer, A., 1999. Bridging ties : A source of firm heterogeneity in competitive capabilities, *Strategic Management Journal*, 20 : 1133-1156.
- Mulyadi et al., 2000. *Sistem Perencanaan & Pengendalian Manajemen*, Penerbit Aditya Media, Jogjakarta.
- Mulyadi, 2003, *Activity Based Cost System*, edisi 6, UPP AMP YKPN, Yogyakarta
- Porter, M.E, 1979. How Competitive forces shape strategy, *Harvard Business Review*, March-April : 137-145.
- Porter, M.E., 1980. *Competitive Strategy : Techniques for analyzing Industries and Competitors*. The Free Press, New York.
- Porter, M.E., 1988a. *Competitive Advantage, Creating and Sustaining Superior Performance, With a New Introduction*, The Free Press, New York.
- Porter, M.E., 1998b. *On Competition*, Harvard Business School Publishing, Boston.
- Powell, T.C, 1995. Total quality management and competitive advantage : A review and empirical study, *Strategic Management Journal* . 16 : 15-37.
- Render, B. and Heyzer, J., 2001. *Prinsip-prinsip Manajemen Operasi*, Edisi Bahasa Indonesia, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Sin, K.L. and Larry, N.K., 1998. The Performance Effects Of Complementarities between Manufacturing Practice and Management Accounting System, *Journal of Management Research* 10.
- Snell, S. and Dean, J., 1992. Integrated manufacturing and human resources management : A Human capital perspective, *Academy of Management Journal*. 35 : 467-504.
- Supratiningrum dan Zulaikha, 2003. Pengaruh Total Quality Management Terhadap Kinerja Manajerial Dengan Sistem Pengukuran Kinerja dan Sistem Penghargaan (Reward) Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada Hotel di Indonesia), *Simposium Nasional Akuntansi VI*.
- Wilson, D.C., 1992. *A Strategy of Change*. London. U.K. Routledge.