

Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia
Volume 6 Nomor 2, Desember 2009

PENGARUH KOMITMEN, PERSEPSI, DAN PENERAPAN PILAR DASAR *TOTAL QUALITY MANAGEMENT* TERHADAP KINERJA MANAJERIAL

Hiras Pasaribu

UPN Veteran Yogyakarta
pasaribuhiras@yahoo.com

Abstract

This research means to discover the influence of top management commitment and the perception of division manager about total quality management (TQM) and the implementation of fundamental base of it toward to the effectiveness of the quality cost control (QCC) and its implication to the managerial performance at BUMN (state owned company) manufacturers in Indonesia. Population method survey is implemented to 28 BUMN manufacturers in Indonesia. The data used are primary and secondary data. Then, the hypothesis is tested using path analysis. The results show that: 1) Top management commitment and perceptions of division managers have no significant relationship with the application of the basic pillars of Total Quality management in BUMN manufacturer. (2) Simultaneously and partially, the commitment of top management, the perception of division manager, and the implementation of fundamental base of TQM have influence toward the effectiveness of QCC; and (3) The implications of both simultaneously and partially of commitment of top management, the perception of division manager, the implementation of fundamental base of TQM, and the effectiveness of QCC influence the managerial performance.

Keywords: *commitment, perception, TQM, quality cost, performance*

PENDAHULUAN

Latar Belakang

Beberapa hasil survei menunjukkan banyak perusahaan mengalami masalah dalam mengembangkan *total quality management* (TQM). Dari beberapa masalah

yang diidentifikasi, perubahan budaya organisasi adalah sebagai penghalang utama penerapan TQM, antara lain lemahnya hubungan kerja sama pada tingkat fungsional. Pernyataan ini sesuai dengan pendapat Pradiansyah (1998) yang mengemukakan bahwa keberhasilan penerapan TQM akan sangat tergantung pada budaya organisasi yang menimbulkan komitmen dari orang-orang dalam suatu organisasi. Untuk itu dapat diduga, bahwa penerapan TQM akan mengalami masalah apabila tidak didukung oleh komitmen dari semua anggota organisasi untuk berubah.

Dengan demikian kepemimpinan yang ditunjukkan dalam komitmen pimpinan puncak yang didukung oleh semua anggota organisasi secara berkelanjutan akan memberikan dukungan terhadap perubahan penerapan TQM ke arah yang lebih baik. Komitmen adalah sebagai perjanjian atau keterikatan untuk melakukan sesuatu yang terbaik dalam organisasi atau kelompok tertentu (Pasaribu 2008).

Keberhasilan kepemimpinan akan ditunjukkan oleh adanya interaksi antara pimpinan puncak, manajer divisi dan karyawan. Interaksi ditunjukkan dengan kerja sama satu sama lain dalam menangani masalah organisasi. Para manajer divisi berperan penting mengkomunikasikan aktivitas organisasi yang akan dilaksanakan sesama manajer, demikian juga yang harus diteruskan kepada bawahan. Komunikasi yang terjadi di antara para manajer maupun kepada bawahan sangat dipengaruhi oleh persepsi masing-masing manajer tersebut tentang informasi mengenai TQM yang diterima dari atasannya dan dari sesama manajer divisi. Tan dan Hunter (2002) mengemukakan persepsi ditinjau dari kognisi pemakai melalui pengenalan dan keahlian dalam sistem informasi memiliki hubungan dengan persepsi manajer, serta akan berdampak terhadap kinerja. Demikian juga semakin baik persepsi manajer melalui pengenalan dan keahlian *total quality management* akan berpengaruh terhadap kinerja manajer tersebut. Dengan demikian kepemimpinan yang ditunjukkan melalui komitmen pimpinan puncak dan persepsi manajer divisi mengenai TQM perlu disinerjikan dalam penelitian.

Keberhasilan penerapan TQM akan berdampak pada penurunan biaya akibat turunnya kerusakan atau kegagalan produk dan kemampuan menghindari pemborosan biaya yang tidak bernilai bagi pelanggan. Juran (1989) mengemukakan, untuk mengukur keberhasilan peningkatan TQM dapat menggunakan biaya mutu. Berarti penerapan sistem biaya mutu dapat digunakan sebagai alat mengukur kinerja mutu.

Walaupun belum ada penelitian sebelumnya yang menghubungkan penerapan TQM dengan keefektifan pengendalian biaya mutu, namun Kenangsari (2002) telah menemukan adanya pengaruh dimensi biaya mutu dengan

produktivitas. Khim dan Larry (1998) dalam penelitiannya mengemukakan adanya pengaruh interaktif secara bersama-sama antara praktik penerapan TQM dengan desain sistem akuntansi manajemen terhadap kinerja. Selanjutnya Khim dan Larry mengemukakan bahwa biaya mutu (*quality cost*) merupakan desain sistem akuntansi manajemen yang digunakan sebagai umpan balik memperbaiki kinerja mutu. Pendapat tersebut menekankan bahwa penerapan *quality cost (QC)* dalam TQM merupakan subsistem yang saling mendukung untuk mencapai tujuan fundamental organisasi. Selanjutnya mereka mengemukakan, banyak perusahaan sudah menerapkan TQM, tetapi tidak mengembangkan penerapan sistem biaya mutu (*quality cost system*) sebagai pengukuran kinerja mutu, akibatnya sebagian besar perusahaan gagal menerapkan TQM.

Penelitian ini didasari teori yang dikembangkan oleh Juran (1989) yang mengemukakan bahwa untuk mengukur keberhasilan peningkatan TQM dapat menggunakan biaya mutu. Demikian juga Horngren et al. (2006) mendukung pernyataan Juran tersebut. Didasari Teori Juran, penelitian ini mengacu kepada penelitian yang dilakukan oleh Flynn et al. (1995) dan Bayazid (2003). Penelitian Flynn et al. (1995), menguji hubungan antara praktik-praktik manajemen mutu dengan prestasi mutu dan keunggulan bersaing pada perusahaan manufaktur yang beroperasi di Amerika Serikat. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa praktik TQM yang didukung oleh pimpinan puncak berpengaruh langsung dan tidak langsung terhadap peningkatan prestasi mutu serta berhubungan erat dengan keunggulan bersaing. Flynn et al. (1995) menjelaskan dengan adanya dukungan pimpinan puncak dalam praktik TQM dan QC dapat menciptakan kondisi dan infrastruktur yang lebih baik. Bayazid (2003), menguji hubungan praktik TQM pada 100 perusahaan manufaktur besar di Turki. Hasil penelitiannya menunjukkan praktik TQM dilihat dari perbaikan berkelanjutan, kepuasan pelanggan, pelatihan, pendidikan bermutu, dan tim kerja terdapat hubungan positif. Artinya 100 perusahaan manufaktur besar menyatakan sangat memuaskan setelah menerapkan TQM.

Penelitian ini mengintegrasikan hasil penelitian kedua peneliti tersebut dan memperluas penelitian Flynn et al. (1995). Penelitian Flynn et al. (1995), tidak mempertimbangkan variabel-variabel kontekstual seperti persepsi manajer sebagai pendukung praktik TQM yang mempengaruhi kinerja. Penelitian Bayazid (2003) hanya mengkorelasikan antara variabel praktik TQM dengan keunggulan bersaing, sedangkan penelitian ini selain menguji penerapan pilar dasar TQM juga menguji faktor pendukung penerapan TQM, yaitu komitmen pimpinan puncak dan persepsi manajer mengenai TQM terhadap keefektifan pengendalian biaya mutu, dan

implikasinya terhadap kinerja manajerial. Selain itu alat analisis data penelitian ini menggunakan *Path Analysis*, berbeda dengan penelitian Bayazid yang menggunakan *Wilcoxon Signed-Rank Test*. Ada persamaan penelitian ini dengan alat analisis yang digunakan oleh Flynn et al. (1995), yaitu Analisis Jalur, namun hanya menguji hubungan praktik TQM dengan prestasi mutu dan keunggulan bersaing, sedangkan penelitian ini memperluas dengan menguji komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi, dan penerapan pilar dasar TQM terhadap keefektifan pengendalian biaya mutu dan implikasinya terhadap kinerja manajerial.

Penelitian ini dilakukan pada BUMN manufaktur di Indonesia. Data yang diperoleh dari Kementerian BUMN 2005 menunjukkan bahwa kinerja BUMN secara keseluruhan dari tahun 2001 sampai dengan 2004 hasilnya kurang menggembirakan, karena dari 158 BUMN masih terdapat 31 BUMN mengalami kerugian pada tahun 2004 dan ROA rata-rata selama empat tahun terakhir kinerja dari seluruh BUMN hanya di bawah 3%. Data dari kantor Kementerian BUMN dan Badan Pengawas Pasar Modal (Bapepam) tahun 2006 menunjukkan bahwa selama tiga tahun terakhir dari tahun 2001-2003 kinerja keuangan BUMN manufaktur masih lebih rendah bila dibandingkan kinerja keuangan badan usaha swasta publik. Selanjutnya penelitian ini menduga rendahnya kinerja BUMN manufaktur disebabkan kegagalan BUMN menerapkan TQM.

Sehubungan permasalahan dalam penelitian ini perlu diajukan rumusan masalah: (1) Seberapa besar hubungan antara komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi mengenai TQM, dan penerapan pilar dasar TQM; (2) Seberapa besar pengaruh komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi, penerapan pilar dasar TQM secara simultan dan parsial terhadap keefektifan pengendalian biaya mutu; dan (3) Seberapa besar pengaruh komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi, penerapan pilar dasar TQM, dan keefektifan pengendalian biaya mutu secara simultan dan parsial terhadap kinerja manajerial pada BUMN manufaktur di Indonesia.

Sebagai batasan, penelitian ini menggunakan komitmen sebagai singkatan komitmen pimpinan puncak, demikian juga persepsi yang diamati adalah persepsi manajer divisi. Biaya mutu merupakan pengukuran kinerja mutu (Juran 1989). Oleh karena itu kinerja biaya mutu diukur berdasarkan keefektifan pengendalian biaya mutu. Hal ini tidak ditampilkan dalam judul, dengan anggapan keefektifan pengendalian biaya mutu sudah tercakup dalam TQM.

Penelitian ini bertujuan: (1) Untuk mengetahui tingkat hubungan antara komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi mengenai TQM, dan

penerapan pilar dasar TQM; (2) Untuk mengetahui pengaruh komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi mengenai TQM, dan penerapan pilar dasar TQM secara simultan dan parsial terhadap keefektifan pengendalian biaya mutu; (3) Untuk mengetahui pengaruh komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi mengenai TQM, penerapan pilar dasar TQM, dan keefektifan pengendalian biaya mutu secara simultan dan parsial terhadap kinerja manajerial pada BUMN manufaktur di Indonesia.

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi manajerial dan pengembangan ilmu. Kontribusi manajerial: (1) Bagi Pimpinan Puncak dan segenap Manajer BUMN manufaktur di Indonesia, hasil penelitian ini dapat dijadikan acuan dalam pengambilan keputusan strategis BUMN untuk meningkatkan keefektifan pengendalian biaya mutu (*cost of quality*) dan kinerja manajerial sebagai kunci keberhasilan dan daya tahan BUMN khususnya manufaktur dalam berkompetisi; dan (2) Bagi Kementerian BUMN, hasil penelitian ini dapat menjadi informasi yang berguna untuk mendorong penerapan TQM dan *cost of quality system* lebih baik lagi dari perkembangan bisnis para pesaing, serta memberikan sumbangan konseptual bagi pengembangan *Total Quality Management* pada BUMN manufaktur di Indonesia.

Kontribusi pengembangan ilmu: (1) Bagi peneliti dan berbagai pihak yang ingin mengembangkan penelitian ini, dapat memberikan sumbangan untuk memperkaya temuan-temuan penelitian terdahulu yang sesuai dengan komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi, penerapan pilar dasar TQM dengan keefektifan pengendalian biaya mutu dan implikasinya terhadap kinerja manajerial. Hal ini dapat memberi konfirmasi, dukungan dan tanggapan terhadap hasil-hasil penelitian terdahulu sehingga dapat memberikan sumbangan untuk pengembangan akuntansi manajemen, manajemen biaya dalam ilmu akuntansi dan *Total Quality Management*; dan (2) Dapat memperkaya dan menjadi referensi bagi peneliti yang tertarik untuk mengembangkan penelitian ini baik pada perusahaan manufaktur, perusahaan dagang, institusi pendidikan, dan perusahaan jasa lainnya.

TELAAH LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Hubungan antara Komitmen Pimpinan Puncak, Persepsi Manajer Divisi, dan Penerapan Pilar Dasar *Total Quality Management*

Kegagalan penerapan TQM disebabkan adanya perbedaan tujuan antara pimpinan puncak dan manajer divisi atau antara manajer divisi dengan kelompok

karyawan. Perbedaan tujuan tersebut diantaranya disebabkan persepsi manajer divisi berbeda dengan komitmen pimpinan puncak. Untuk itu perlu ada upaya penyesuaian terhadap tujuan TQM yang sungguh-sungguh dari keterlibatan pimpinan puncak agar tidak menimbulkan konflik.

Choi dan Behling (1997) mengemukakan bahwa kesadaran mutu dalam organisasi tergantung pada banyak *intangibles*, terutama sikap manajemen puncak terhadap mutu. Dengan komitmen pimpinan puncak yang semakin baik maka TQM akan semakin baik dan komitmen yang tinggi dari pimpinan puncak akan diikuti oleh banyak *intangibles* seperti persepsi manajer divisi.

Manajer divisi selalu menyokong kinerja dari karyawan garis depan agar pelanggan terlayani dengan baik. Selanjutnya, pimpinan puncak akan menyokong kinerja manajer divisi, jadi semua manajer dalam perusahaan berfokus dalam suatu tujuan, yaitu untuk memuaskan pelanggan (Suardi 2001). Dengan demikian persepsi manajer divisi mengenai TQM merupakan salah satu faktor penentu untuk mengukur berhasil tidaknya setiap pelaksanaan perbaikan mutu secara berkelanjutan.

Menurut Handoko dan Tjiptono (1997), agar TQM dapat diterapkan dengan sukses, maka dalam pelaksanaannya perlu ada persyaratan manajerial, yaitu dukungan manajemen puncak, pendekatan tim dan manajemen sumber daya manusia. Untuk menyesuaikan persepsi manajer divisi, tidak sekedar memberikan pengarahan agar mereka dapat menyesuaikan diri terhadap TQM, akan tetapi yang lebih penting dari itu perlu ada upaya kerja keras dari pimpinan puncak untuk meningkatkan mutu sumber daya manusia. Sukses tidaknya penerapan TQM sangat ditentukan kompetensi sumber daya manusia untuk merealisasikannya. Dengan demikian dari beberapa pendapat di atas dapat diajukan hipotesis:

H₁: Terdapat hubungan positif antara komitmen pimpinan puncak dan persepsi manajer divisi mengenai TQM, dengan penerapan pilar dasar TQM.

Komitmen Pimpinan Puncak, Keefektifan Pengendalian Biaya Mutu, dan Kinerja Manajerial

Sistem biaya mutu (*quality cost* atau QC) telah dipromosikan penggunaannya secara lebih luas dalam industri-industri Amerika Serikat (AS) melalui pembentukan Quality Cost Committee (ASQC's) di tahun 1961. Pihak militer AS juga mendukung sistem ini dengan mengeluarkan MIL-Q 9858A, standar perhitungan QC produk-produk militer AS. Saat ini sistem QC populer penggunaannya di AS.

Komitmen pimpinan puncak terkait dengan keberhasilan penerapan QC dan kinerja manajer. Bottorf (1997) menyatakan terakhir dari lima keunggulan sistem QC, yaitu sistem QC mendorong pengembangan pengukuran kinerja, di antaranya kinerja manajer dalam memuaskan konsumen, menghasilkan produk yang bermutu tinggi, dan membuat desain produk yang lebih baik. Kinerja manajerial akan meningkat apabila ada perbaikan keefektifan pengendalian biaya kualitas secara terus-menerus.

Flynn et al. (1995) melakukan penelitian dengan pendekatan manajemen mutu dalam suatu usaha yang terintegrasi dan interfunksional untuk mencapai dan mempertahankan keunggulan bersaing. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa TQM yang didukung oleh pimpinan puncak dapat menciptakan kondisi dan infrastruktur, dan berpengaruh langsung dan tidak langsung terhadap peningkatan kinerja mutu serta berhubungan erat dengan keunggulan bersaing. Keunggulan daya saing semakin baik, akan mendorong kinerja manajer semakin baik. Selanjutnya komitmen pimpinan puncak sangat dibutuhkan mendorong implementasi sistem QC pada perusahaan secara berkelanjutan, yang berdampak pada peningkatan kepuasan konsumen. Kepuasan konsumen yang meningkat maka akan meningkatkan kinerja manajer yang semakin baik (Masaaki 1999; Gaspersz 2002). Dengan penafsiran ini diajukan hipotesis sebagai berikut.

H₂₋₁: Terdapat pengaruh positif komitmen pimpinan puncak terhadap keefektifan pengendalian biaya mutu.

H₃₋₁: Terdapat pengaruh positif komitmen pimpinan puncak terhadap kinerja manajerial.

Persepsi Manajer Divisi, Keefektifan Pengendalian Biaya Mutu, dan Pengaruhnya terhadap Kinerja Manajerial

Manajer merupakan orang-orang yang mencapai tujuan melalui orang lain (Robbins dan Timothy 2007). Untuk menjalankan tujuan organisasi, manajer divisi selalu berinteraksi dengan karyawan, baik secara individu, maupun kelompok karyawan yang terlibat dalam menjalankan aktivitasnya sesuai TQM. Berhasil tidaknya penerapan TQM tergantung sumber daya manusia yang difokuskan untuk mencapai tujuan-tujuan organisasi. Lowery et al. (2000) menyatakan agar TQM berhasil diimplementasikan dan diinstitutionalisasi, dibutuhkan perubahan-perubahan dalam manajemen sumber daya manusia. Perubahan dibutuhkan dalam hal seleksi karyawan, pelatihan dan pengembangan, penilaian kerja serta penetapan balas jasa dan penghargaan kepada karyawan.

Berdasarkan pendapat beberapa ahli manajemen mutu bahwa setiap aspek pengembangan TQM tergantung persepsi manajer divisi yang mengerjakan perubahan melalui karyawan. Apabila terdapat kesesuaian tujuan terhadap TQM dan karyawan mampu mengambil inisiatif dalam menyelesaikan masalah-masalah sehari-hari, maka kesesuaian persepsi manajer divisi mengenai TQM mempengaruhi keefektifan pengendalian biaya mutu (Goetsch dan Davis 1994; Creech 1996). Bila keefektifan pengendalian biaya mutu semakin baik maka senantiasa kinerja manajerial akan semakin baik. Berdasarkan argumen ini, hipotesis yang diajukan adalah:

H_{2.2}: Terdapat pengaruh positif persepsi manajer divisi terhadap keefektifan pengendalian biaya mutu.

H_{3.2}: Terdapat pengaruh positif persepsi manajer divisi terhadap kinerja manajerial.

Penerapan Pilar Dasar *Total Quality Management*, Keefektifan Pengendalian Biaya Mutu, dan Pengaruhnya terhadap Kinerja Manajerial

Penurunan biaya tidak semata-mata hanya pengurangan biaya produksi, namun juga pengurangan aktivitas-aktivitas berlebih, tanpa mengorbankan mutu produk yang dihasilkan. Peningkatan mutu ini diyakini sebagai cara yang sangat efektif dilakukan seorang manajer untuk meningkatkan pangsa pasar, dan perusahaan yang memiliki keunggulan biaya serta pangsa pasar yang luas, maka manajer akan menuai prestasi yang tinggi.

Dari hasil studi yang dilakukan, peneliti berpendapat bahwa *QC system* merupakan bagian dari desain sistem akuntansi manajemen, dan adanya pengaruh interaktif secara bersama-sama antara praktik penerapan TQM terhadap keefektifan pengendalian biaya mutu dan kinerja perusahaan maupun manajerial (Shea dan Gobeli 1995; Kim dan Larry 1998). Demikian juga hasil studi Kenangsari (2002) pada PT Perkebunan Nusantara VIII menunjukkan bahwa biaya kualitas berpengaruh positif terhadap tingkat produktivitas. Dengan demikian peningkatan produktivitas akan meningkatkan kinerja perusahaan dan kinerja manajerial. Biaya mutu merupakan kinerja mutu dan terdapat pengaruh interaktif secara bersama-sama antara praktik TQM dan biaya mutu terhadap kinerja perusahaan dan kinerja manajerial (Juran 1989; Kim dan Larry, 1998; Kenangsari, 2002). Berdasarkan kerangka pemikiran ini, hipotesis yang diajukan adalah:

- H₂₋₃**: Terdapat pengaruh positif penerapan pilar dasar *total quality management* terhadap keefektifan pengendalian biaya mutu.
- H₃₋₃**: Terdapat pengaruh positif penerapan pilar dasar *total quality management* terhadap kinerja manajerial.
- H₃₋₄**: Terdapat pengaruh positif keefektifan pengendalian biaya mutu terhadap kinerja manajerial.

METODE PENELITIAN

Rancangan penelitian yang digunakan adalah penelitian kausal yang merupakan survei penjelas (*explanatory survey*) terhadap populasi survei berjumlah 28 BUMN manufaktur di Indonesia. Penelitian ini berupaya menghubungkan dan menguji hubungan kausal antara variabel eksogen dan endogen (Sekaran 2004). Prosedur pengumpulan data dilakukan dengan penelitian lapangan, menyebarkan kuesioner kepada responden, dan kepustakaan. Data primer dikumpulkan melalui dua tahap. Pertama, sebelum menyebarkan kuesioner dilakukan dengan kontak *person*, *pos (mail survey)*, dan *email survey*. Selang dua minggu sampai sebulan melakukan konfirmasi ulang ke masing-masing responden. Namun banyak responden yang tidak mengembalikan melalui pos maupun email, maka dilakukan langsung mengumpulkan data dari responden manajer maupun top manajemen di masing-masing BUMN yang disurvei di Indonesia.

Populasi dan Pengumpulan Data

Menurut data yang diperoleh dari Kementerian BUMN menunjukkan ada 32 BUMN manufaktur di Indonesia. Berhubung 2 BUMN manufaktur sedang diproses likuidasi pada tahun 2003, maka yang dijadikan populasi sasaran dalam penelitian adalah 30 perusahaan. Setelah dilakukan prasurvei ternyata 2 BUMN manufaktur tidak bersedia dijadikan tempat penelitian, dengan alasan keterbatasan sumber daya manusia. Dengan demikian penelitian ini dilakukan terhadap 28 BUMN manufaktur di Indonesia.

Data dikumpulkan menggunakan *mail survey*, yaitu kuesioner dikirim melalui pos kepada responden. Identitas perusahaan diperoleh dari Kementerian BUMN. Data yang dikumpulkan adalah dari divisi operasi, pemasaran dan departemen akuntansi dan administrasi umum, karena divisi-divisi ini lebih banyak terlibat dan memiliki keahlian proses penerapan TQM secara berkelanjutan. Dengan demikian setiap unit anggota BUMN manufaktur, data yang dikumpulkan:

(1) satu direktur dari Direktur Utama; (2) tiga manajer departemen operasi, yaitu divisi logistik, teknik, dan pemeliharaan fasilitas; (3) dua manajer dari departemen pemasaran, yaitu divisi penjualan, dan distribusi; (4) dua manajer dari departemen akuntansi dan administrasi umum, yaitu divisi akuntansi, dan sumber daya manusia, dan (5) dua orang konsumen sedang membeli ke BUMN manufaktur.

Definisi dan Pengukuran Variabel

Komitmen Pimpinan Puncak (X_1)

Komitmen pimpinan puncak adalah mempertahankan keikutsertaan pimpinan puncak dalam organisasi yang ditunjukkan melalui kemauan untuk memainkan upaya tertentu atas nama profesi dan upaya manajemen perusahaan dalam melaksanakan tugas pokoknya. Variabel ini diukur dari upaya manajemen perusahaan dalam melaksanakan tugas pokoknya, dengan mengarahkan, mempengaruhi, dan mendorong bawahannya ke arah berbagai tujuan dalam organisasi termasuk program manajemen mutu terpadu (Aranya dan Ferris 1984). Variabel ini menggunakan 14 pertanyaan.

Persepsi Manajer Divisi Mengenai TQM (X_2)

Persepsi adalah sebagai proses yang menggunakan pengetahuan sebelumnya untuk menyusun dan menginterpretasikan rangsangan yang teridentifikasi oleh indra seseorang. Persepsi dikombinasikan dari segala aspek yang berasal dari luar (stimulus) dan dari dalam (pengetahuan sebelumnya) orang tersebut. Persepsi manajer divisi sangat ditentukan oleh pengetahuan yang dimiliki selama ini, baik pengetahuan yang diperoleh dengan cara membaca, melihat, mencoba atau gabungan dari semuanya dan perhatian yang diberikan untuk penerapan atau pengembangan TQM (Matlin 1994). Dengan demikian variabel ini diukur berdasarkan pengetahuan yang dimiliki selama ini baik pengetahuan yang diperoleh dengan cara membaca, melihat, mencoba atau gabungan dari semuanya dan perhatian yang diberikan untuk penerapan atau pengembangan TQM (Matlin 1994). Variabel ini menggunakan 8 pertanyaan.

Penerapan Pilar Dasar TQM (X_3)

TQM adalah sistem yang dilaksanakan dalam jangka panjang untuk meningkatkan perbaikan secara terus menerus pada setiap level operasi atau proses untuk memuaskan konsumen dengan menggunakan sumber daya yang tersedia. Variabel ini diukur berdasarkan dimensi penerapan pilar dasar TQM, yaitu kepuasan pelanggan, partisipasi dan pemberdayaan karyawan, perbaikan berkelanjutan, dan

manajemen berdasarkan fakta (Gaspersz 2003). Variabel kepuasan pelanggan menggunakan 14 pertanyaan, pelibatan dan pemberdayaan karyawan menggunakan 18 pertanyaan, perbaikan berkelanjutan menggunakan 13 pertanyaan, dan manajemen berdasarkan fakta menggunakan 4 pertanyaan.

Keefektifan Pengendalian Biaya Mutu (Y)

Keefektifan pengendalian biaya mutu adalah suatu ukuran seberapa baik atau seberapa jauh sasaran pelaksanaan biaya mutu yang ditargetkan telah tercapai (Shea dan Gobeli 1995). Data keefektifan biaya mutu dilihat dari aspek finansial berdasarkan anggaran dan laporan biaya mutu, terdiri dari *Prevention cost*, *Appraisal cost*, *Internal failure cost*, *External failure cost* (Hansen dan Mowen 2006). Nilai keefektifan menggunakan skala rasio, dicerminkan oleh perbandingan nilai keluaran aktual dengan keluaran yang ditargetkan. Apabila diimplementasikan pada biaya mutu, maka rasio keefektifan pengendalian biaya mutu dihitung dari realisasi biaya mutu dibagi dengan anggaran biaya mutu. Makin kecil rasio biaya mutu yang direalisasi dari yang dianggarkan, maka tingkat keefektifan pengendalian biaya mutu semakin tinggi.

Kinerja Manajerial (Z)

Kinerja manajerial adalah penilaian secara periodik keefektifan operasional suatu organisasi, bagian organisasi, dan personelya, berdasarkan sasaran, standar dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya. Kinerja manajerial ditentukan melalui prestasi kerja berdasarkan fungsi-fungsi manajemen (Wintzel 2002). Pengukuran kinerja ini mengajukan agar manajer dapat memperingkat kinerja mereka dalam delapan indikator, yaitu perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, supervisi, susunan kepegawaian atau *staffing*, negosiasi, dan representasi, dengan satu indikator pengukuran kinerja rata-rata secara keseluruhan. Masing-masing dimensi kinerja manajerial, diukur menggunakan tipe **skala interval**, dengan rentang nilai satu (terendah) sampai dengan sembilan (tertinggi). Skala interval merupakan skala pengukuran yang menyatakan kategori peringkat dan jarak abstraksi dari fenomena (*construct*) yang diukur. Skala interval dapat dinyatakan angka 1 sampai dengan 9. Skala kinerja terdiri dari poin satu untuk kinerja di bawah rata-rata (rendah), dan poin sembilan untuk kinerja di atas rata-rata (tertinggi). Pimpinan puncak sebagai responden diminta untuk mengukur sendiri kinerjanya dibandingkan dengan rata-rata kinerja rekan responden, dengan memilih skala satu sampai dengan sembilan.

Instrumen pengukuran variabel komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi, penerapan pilar dasar TQM menggunakan kuesioner tipe skala

Likert (*Likert type item*), dan data yang dikumpulkan dari jawaban responden akan diberi skor untuk menghasilkan skala ordinal.

Personal Judgement

Agar setiap pertanyaan memiliki ketepatan alat ukur, dan pertanyaan-pertanyaan tersebut memiliki konsistensi, perlu ditempuh melalui *personal judgement*. Metode ini dilakukan sebelum kuesioner disebarakan kepada responden sesungguhnya. Cara ini dilakukan antara lain dengan: (1) Mendiskusikan redaksional instrumen penelitian dengan para kolega peneliti baik yang berlatar belakang akuntansi maupun psikologi. Cara ini dilakukan agar kalimat dalam kuesioner bisa dan mudah dipahami; (2) Dari hasil diskusi terdapat beberapa kalimat dan jawaban yang akhirnya dianggap sulit untuk dipahami, kemudian mendiskusikannya dengan para ahli serta beberapa praktisi yang menjadi kontak *person* dalam penyebaran kuesioner. Cara ini dilakukan agar maksud dari kuesioner mudah dipahami oleh responden; dan (3) Dari kuesioner yang sudah diperbaiki, dilakukan uji coba kepada populasi sasaran (*responden pilot tes*) dalam jumlah yang relatif kecil yang dianggap mewakili karakteristik populasi sasaran yang sebenarnya, dalam hal ini ditentukan sebesar 10 responden *pilot test*. Berdasarkan pada tiga cara pengujian kuesioner yang sudah disebutkan, diharapkan adanya pertanyaan yang lebih rinci dan mudah dipahami oleh responden.

Pengujian Data

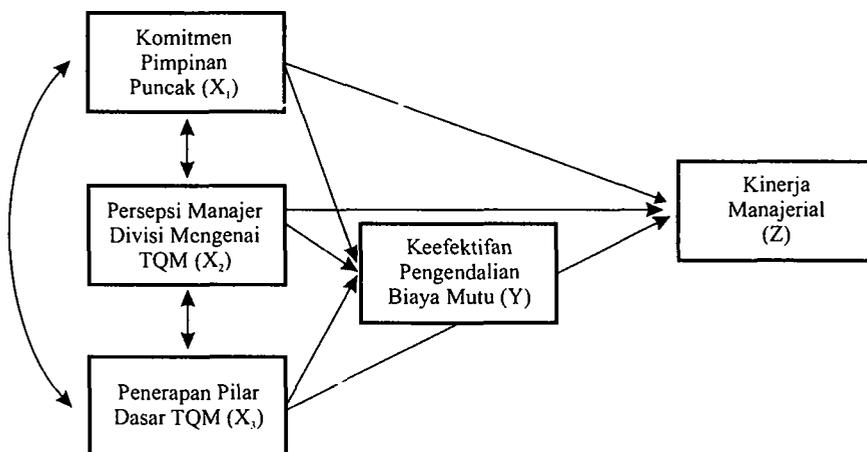
Data yang dibutuhkan dalam penelitian ini adalah data primer yang diperoleh dengan menyebarkan kuesioner kepada responden. Data yang dikumpulkan melalui kuesioner perlu dilakukan uji validitas dan reliabilitas untuk menguji kesungguhan responden menjawab pertanyaan. Uji validitas dimaksudkan untuk mengetahui sejauh mana ketepatan dan kecermatan suatu alat ukur dalam melakukan fungsi ukurnya (Azwar 2001). Analisis uji validitas atau kesahihan menggunakan korelasi *Pearson*. Uji validitas instrumen setiap variabel mengkorelasikan setiap skor *item* instrumen dengan total skor dari jumlah *item* instrumen tersebut. Indikatornya adalah apabila $t_{hitung} > t_{tabel}$ berarti data tersebut signifikan (valid), sebaliknya apabila $t_{hitung} < t_{tabel}$ berarti data tersebut tidak signifikan (tidak valid). Data penelitian ini menggunakan SPSS 13, maka apabila nilai p (probabilitas) korelasi tersebut signifikan, maka *item* instrumen tersebut valid, sebaliknya apabila tidak signifikan, maka *item* instrumen tersebut tidak valid dan harus *didrop*.

Keandalan (*reliability*) adalah indeks yang menunjukkan sejauh mana suatu pengukuran dapat dipercaya (Azwar 2001). Analisis uji kehandalan dilakukan dengan menggunakan analisis *Cronbach Alpha*. Untuk mengetahui apakah *item-item* pertanyaan dalam suatu variabel dapat diandalkan, maka indikatornya adalah apabila nilai $\alpha \geq 0,600$.

Data yang sudah diuji validitas dan reliabilitas merupakan data dengan skala pengukuran ordinal, sedangkan skala pengukuran untuk statistika analisa jalur minimal berskala interval. Dengan demikian data yang berskala ordinal tersebut dikonversi ke skala interval melalui *method of successive interval* dengan rumus: $SV = \{(density\ at\ lower\ limit) - (density\ at\ upper\ limit)\} : \{(area\ under\ upper\ limit) - (area\ under\ lower\ limit)\}$. Selanjutnya dilakukan analisis data sebagai pengujian terhadap hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini.

Analisis Data

Berhubung masalah yang diuji merupakan jaringan dari berbagai variabel dan mempunyai hubungan kausal antar variabel, maka analisis data yang digunakan menguji hipotesis penelitian ini adalah Analisa Jalur (*Path Analysis*). Hubungan antar variabel penelitian ditunjukkan dalam Gambar 1. Dari variabel yang akan dianalisis terdapat satu variabel antara. Dengan demikian alat analisis ini dapat menerangkan pengaruh langsung dan tidak langsung seperangkat variabel penyebab (*exogenous variable*) dan variabel akibat (*endogenous variable*).



Gambar 1
Diagram Hubungan antar Variabel Penelitian

Langkah-langkah yang ditempuh dalam analisis jalur adalah menghitung koefisien jalur, pengaruh langsung dan koefisien determinasi (R^2). Koefisien jalur dihitung setelah menghitung matrik korelasi antar variabel dan matrik invers (r^{-1}). Langkah berikutnya menghitung koefisien determinasi *multiple* (R^2): $R^2y(x_1; x_2; x_3)$ dan $R^2z(x_1; x_2; x_3; y)$. X_1 adalah komitmen pimpinan puncak, X_2 adalah persepsi manajer divisi, X_3 adalah penerapan pilar dasar TQM, Y adalah keefektifan pengendalian biaya mutu dan Z adalah kinerja manajerial, berdasarkan koefisien determinasi dapat dihitung variabel residu. Untuk mengetahui besarnya pengaruh langsung X_i dengan Y , dihitung $Y = Pyx_i$. Pyx_i , dan besarnya pengaruh langsung X_iY dengan Z adalah $Z = Pzx_iy$. Pzx_iy , sedangkan pengaruh tidak langsung:

$$\begin{array}{l}
 Y \longrightarrow X_i \Omega X_j \longrightarrow Y = Pyx_i \cdot r_{x_j x_i} \cdot Pyx_j \\
 Z \longrightarrow X_i Y \Omega X_j Y_j \longrightarrow Z = Pzx_iy \cdot r_{x_j y} \cdot Pzx_jy
 \end{array}$$

Perhitungan dilakukan dengan menggunakan program SPSS 13 *Statistica*.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pengujian kesungguhan responden menjawab pertanyaan merupakan hal yang penting dalam penelitian ini. Untuk tujuan tersebut, pengujian data selanjutnya dilakukan dengan Uji Validitas dan Reliabilitas. Uji validitas dilakukan untuk mengetahui sejauh mana alat ukur melalui kuesioner mengukur apa yang ingin diukur. Analisis uji validitas atau kesahihan menggunakan korelasi *Pearson*. Uji kehandalan (*reliability*) merupakan indeks yang menunjukkan sejauh mana suatu alat ukur dapat dipercaya atau dapat diandalkan. Analisis uji kehandalan dilakukan dengan menggunakan analisis *Cronbach Alpha*.

Hasil uji validitas dihitung dengan mengkorelasikan tiap skor *item* instrumen dengan total skor dari jumlah *item* instrumen tersebut. Indikatornya, apabila nilai p atau $pvalue < korelasi (R)$ berarti signifikan (valid), sebaliknya apabila $pvalue > korelasi (R)$ berarti tidak signifikan, artinya *item* tersebut tidak valid dan harus *didrop*. Hasil uji validitas terhadap 14 *item* pertanyaan komitmen pimpinan puncak seluruhnya adalah valid. Persepsi manajer divisi terdapat 6 *item* pertanyaan, 2 pertanyaan korelasinya tidak valid (*didrop*). Pilar dasar TQM terdapat 4 dimensi, yaitu *customer satisfaction*, *employee empowerment and involvement*, *continuous improvement* dan manajemen berdasarkan fakta. *Customer satisfaction* terdapat 8

item pertanyaan, yang korelasinya tidak valid 2 (*didrop*). *Employee empowerment and involvement* terdapat 8 *item* pertanyaan, 2 *item* pertanyaan korelasinya tidak valid (*didrop*). *Continuous improvement* terdapat 13 *item* pertanyaan, 3 *item* pertanyaan korelasi tidak valid (*didrop*). Manajemen berdasarkan fakta terdapat 4 *item* pertanyaan, seluruhnya adalah valid. Keefektifan pengendalian biaya mutu menggunakan 2 *item* pertanyaan dan seluruhnya dinyatakan valid. Kinerja manajerial terdapat 9 *item* pertanyaan dan seluruhnya dinyatakan valid.

Dengan demikian, hasil uji validitas dari keseluruhan data yang diperoleh dari responden menunjukkan lebih banyak *item* yang signifikan dibanding dengan *item* yang tidak signifikan. Berarti semua variabel adalah valid. Hasil uji *Cronbach Alpha* terhadap semua *item* yang valid pada variabel komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi, penerapan pilar dasar TQM, keefektifan pengendalian biaya mutu, dan kinerja manajerial menunjukkan bahwa nilai *Cronbach's Alpha* berada diatas 0,600, berarti instrumen dari masing-masing variabel komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi, penerapan pilar dasar TQM, dan kinerja manajerial dapat diandalkan (*reliable*).

Berdasarkan data yang terkumpul dari populasi survei berjumlah 28 BUMN manufaktur di Indonesia, akan dilakukan pengujian hipotesis. Berhubung data penelitian diperoleh dari populasi survei, maka tidak dilakukan uji signifikansi, baik uji F untuk pengaruh secara simultan, dan uji t untuk pengaruh secara parsial. Kesimpulan diambil langsung dari koefisien jalur masing-masing variabel eksogen serta koefisien determinasi, baik secara simultan dan secara parsial terhadap variabel endogen.

Analisis Statistik Deskriptif

Analisis ini dilakukan untuk mendapatkan gambaran setiap objek penelitian yang diamati. Hasil statistik deskriptif ditunjukkan pada Tabel 1, yang terdiri dari variabel komitmen pimpinan puncak (X_1), persepsi manajer divisi (X_2), penerapan pilar dasar TQM (X_3), keefektifan pengendalian biaya mutu (Y) dan kinerja manajerial (Z).

Dari Tabel 1 nampak bahwa komitmen pimpinan puncak memiliki rata-rata 3,9868. Jika skor rata-rata jawaban responden lebih besar dari 3,9868, maka responden dikelompokkan pada responden yang memiliki komitmen yang tinggi. Sebaliknya, jika skor rata-rata responden lebih kecil dari 3,9868, maka responden dikelompokkan pada responden yang memiliki komitmen rendah. Nilai rata-rata jawaban responden mengenai komitmen pimpinan puncak berkisar antara 3,36 sampai dengan 4,50.

Tabel 1
Statistik Deskriptif

	<i>N</i>	<i>Minimum</i>	<i>Maximum</i>	<i>Mean</i>	<i>Std. Deviation</i>
X ₁	28	3,36	4,50	3,9868	,28292
X ₂	28	3,48	4,23	3,8779	,15320
X ₃	28	3,36	3,92	3,6429	,15477
Y	28	88	115	103,93	6,787
Z	28	5,89	8,33	6,7143	,61849
<i>Valid N (listwise)</i>	28				

Persepsi manajer divisi mengenai TQM memiliki rata-rata 3,8779. Jika skor rata-rata jawaban responden lebih besar dari 3,8779, maka responden dikelompokkan pada responden yang memiliki persepsi mengenai TQM yang tinggi. Sebaliknya, jika skor rata-rata responden lebih kecil dari 3,8779, maka responden dikelompokkan pada responden yang memiliki persepsi mengenai TQM rendah. Nilai rata-rata jawaban responden mengenai persepsi manajer mengenai TQM berkisar antara 3,48 sampai dengan 4,23.

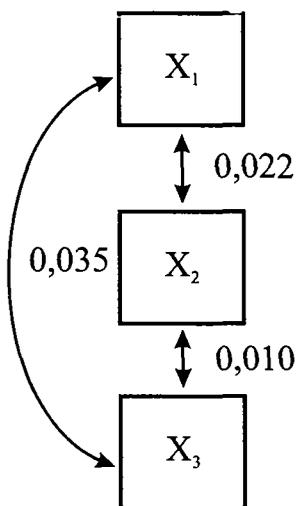
Penerapan pilar dasar TQM memiliki rata-rata 3,6429. Jika skor rata-rata jawaban responden lebih besar dari 3,6429, maka responden dikelompokkan pada responden yang memiliki penerapan pilar dasar TQM yang tinggi. Sebaliknya, jika skor rata-rata responden lebih kecil dari 3,6429, maka responden dikelompokkan pada responden yang memiliki penerapan pilar dasar TQM rendah. Nilai rata-rata jawaban responden mengenai penerapan pilar dasar TQM berkisar antara 3,36 sampai dengan 3,92.

Keefektifan Pengendalian Biaya Mutu memiliki rata-rata 103,93. Jika skor rata-rata jawaban responden lebih besar dari 103,93, maka responden dikelompokkan pada responden yang memiliki keefektifan pengendalian biaya mutu yang tinggi. Sebaliknya, jika skor rata-rata responden lebih kecil dari 103,93, maka responden dikelompokkan pada responden yang memiliki keefektifan pengendalian biaya mutu rendah. Nilai rata-rata jawaban responden keefektifan pengendalian biaya mutu berkisar antara 88 sampai dengan 115.

Kinerja Manajerial memiliki rata-rata 6,7143. Jika skor rata-rata jawaban responden lebih besar dari 6,7143, maka responden dikelompokkan pada responden yang memiliki kinerja yang tinggi. Sebaliknya, jika skor rata-rata responden lebih kecil dari 6,7143, maka responden dikelompokkan pada responden yang memiliki kinerja rendah. Nilai rata-rata jawaban responden mengenai kinerja manajerial berkisar antara 5,89 sampai dengan 8,33.

Hubungan antara Komitmen Pimpinan Puncak, Persepsi Manajer Divisi Mengenai TQM, dan Penerapan Pilar Dasar TQM

Hasil pengujian hipotesis pertama sesuai perhitungan yang diiktisarkan dalam Gambar 2, menunjukkan hubungan antara komitmen pimpinan puncak (X_1) dan persepsi manajer divisi mengenai TQM (X_2) ditunjukkan dengan koefisien korelasi sebesar 0,022. Hubungan antara komitmen pimpinan puncak (X_1) dan penerapan pilar dasar TQM (X_3) ditunjukkan dengan koefisien korelasi sebesar 0,035. Hubungan antara persepsi manajer divisi mengenai TQM (X_2) dan penerapan pilar dasar TQM (X_3) ditunjukkan dengan koefisien korelasi sebesar 0,010. Hubungan tersebut ditunjukkan pada Gambar 2. Artinya apabila hubungan antara komitmen pimpinan puncak dan persepsi manajer divisi mengenai TQM serta dengan pilar dasar TQM semakin besar atau jauh dari nol (0) dan mendekati +1, maka hubungan positif tersebut makin erat. Demikian juga hubungan antara persepsi manajer divisi mengenai TQM dan penerapan pilar dasar TQM semakin ditingkatkan, maka akan terjadi keeratan hubungan semakin baik.



Gambar 2

Struktur 1: Hubungan Korelasional Antara Variabel X_1 dengan X_2 , X_1 dengan X_3 , dan Hubungan Antara X_2 dengan X_3

Menurut Sevila et al. (1997), kriteria korelasi terdapat lima kategori dengan *range* tiap kategori 0,20. Apabila korelasi antar variabel eksogen berada sama atau dibawah 0,19 maka berdasarkan kriteria korelasi tersebut masuk dalam

kategori sangat rendah (*negligible correlation*). Dengan demikian komitmen pimpinan puncak memiliki hubungan tidak signifikan dengan persepsi manajer divisi, komitmen pimpinan puncak memiliki hubungan tidak signifikan dengan penerapan pilar dasar TQM, dan persepsi manajer divisi memiliki hubungan tidak signifikan dengan penerapan pilar dasar TQM. Berarti tidak mendukung hipotesis yang diajukan. Hubungan tersebut tidak signifikan disebabkan komitmen pimpinan puncak belum mampu menggerakkan persepsi manajer divisi dalam pengenalan TQM baik dengan melihat, mempelajari maupun mencoba menerapkan TQM. Demikian juga dalam hubungan komitmen pimpinan puncak dengan penerapan pilar dasar TQM, bahwa harapan kepuasan pelanggan belum tercapai, pelibatan dan pemberdayaan karyawan masih rendah, perbaikan berkelanjutan dan manajemen berdasarkan fakta perlu ditingkatkan. Demikian sebaliknya persepsi manajer divisi dan penerapan pilar dasar TQM belum dapat mendukung komitmen pimpinan puncak.

Pengaruh Komitmen Pimpinan Puncak, Persepsi Manajer Divisi, Penerapan Pilar Dasar TQM Secara Simultan dan Parsial terhadap Keefektifan Pengendalian Biaya Mutu

Hipotesis kedua penelitian ini berbunyi: Terdapat pengaruh komitmen pimpinan puncak (X_1), persepsi manajer divisi (X_2), penerapan pilar dasar TQM (X_3) secara simultan dan parsial terhadap keefektifan pengendalian biaya mutu (Y).

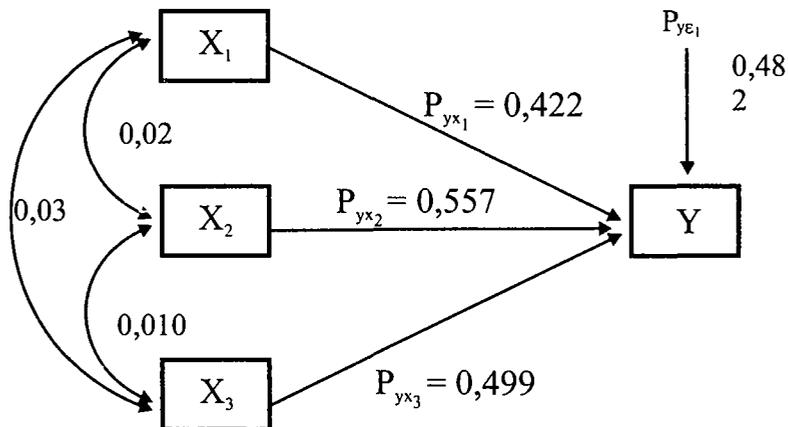
Hasil pengujian hipotesis dua terlihat pada Tabel 2. Berdasarkan hasil perhitungan dalam Tabel 2 dapat dijelaskan, bahwa pengaruh secara simultan komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi, penerapan pilar dasar TQM terhadap keefektifan pengendalian biaya mutu (R^2) adalah sebesar 0,7681. Dengan demikian hipotesis H_2 yang menyatakan komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi, dan penerapan pilar dasar TQM secara simultan berpengaruh terhadap keefektifan pengendalian biaya mutu dapat diterima. Berarti secara simultan komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi, dan penerapan pilar dasar TQM berpengaruh terhadap keefektifan pengendalian biaya mutu.

Tabel 2 menunjukkan koefisien jalur secara parsial untuk pengaruh komitmen pimpinan puncak (X_1) terhadap keefektifan pengendalian biaya mutu (Y) sebesar 0,422, persepsi manajer divisi (X_2) terhadap keefektifan pengendalian biaya mutu (Y) sebesar 0,557, dan penerapan pilar dasar TQM (X_3) terhadap keefektifan pengendalian biaya mutu (Y) sebesar 0,499. Berarti hipotesis H_2 diterima. Dengan demikian komitmen pimpinan puncak (X_1), persepsi manajer

divisi (X_2), dan penerapan pilar dasar TQM (X_3) secara parsial berpengaruh positif terhadap keefektifan pengendalian biaya mutu (Y). Berdasarkan nilai koefisien jalur tersebut, diagram jalur dapat disajikan pada Gambar 3.

Tabel 2
Hasil Analisis Koefisien Jalur
Pengaruh Komitmen (X_1), Persepsi (X_2), Penerapan
Pilar Dasar TQM (X_3) terhadap Keefektifan Pengendalian Biaya Mutu (Y)

Koefisien Jalur (P_{yx_i})	Koef. Jalur	Koef. Determinasi	Sisa	
	P_{yx_i}	R^2	$1-R^2$	P_{ye}
Antara Komitmen dan Keefektifan Pengendalian biaya mutu (P_{yx_1})	0.422	0.7681	0.23219	0.48156
Antara Persepsi dan Keefektifan pengendalian biaya mutu (P_{yx_2})	0.557			
Antara Penerapan pilar dasar TQM dan Keefektifan pengendalian biaya mutu (P_{yx_3})	0.99			



Gambar 3
Struktur 2: Pengaruh Komitmen Pimpinan Puncak,
Persepsi Manajer Divisi, Penerapan Pilar Dasar Total Quality Management
terhadap Keefektifan Pengendalian Biaya Mutu

Dari besarnya pengaruh total secara parsial yang terdapat pada Tabel 3 dapat diketahui bahwa pengaruh komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi

mengenai TQM, dan penerapan pilar dasar TQM terhadap keefektifan pengendalian biaya mutu, masing-masing adalah 19,07%, 31,82%, dan 25,92%. Hal ini bermakna bahwa keefektifan pengendalian biaya mutu hanya mampu menjelaskan 19,07% komitmen pimpinan puncak, 31,82% persepsi manajer divisi mengenai TQM, dan 25,92% penerapan pilar dasar TQM.

Tabel 3
Koefisien Jalur Berdasarkan Besarnya Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung Serta Koefisien Determinasi Variabel Eksogen (X_i) terhadap Endogen (Y)

Variabel	Uraian	Pengaruh Langsung (%)	Pengaruh Tidak Langsung (%)	Total (%)
X_1	ke Y = $(0,422)^2 \times 100\%$ Melalui X_2 ke Y = $(0,422 \times 0,022 \times 0,557) 100\%$ Melalui X_3 ke Y = $(0,422 \times 0,035 \times 0,499) 100\%$	17,81	0,52 0,74	19,07
X_2	Ke Y $(0,557)^2 \times 100\%$ Melalui X_1 ke Y = $(0,557 \times 0,022 \times 0,422) 100\%$ Melalui X_3 ke Y = $(0,557 \times 0,010 \times 0,499) 100\%$	31,02	0,52 0,28	31,82
X_3	ke Y $(0,499)^2 \times 100\%$ Melalui X_1 ke Y = $(0,499 \times 0,035 \times 0,422) 100\%$ Melalui X_2 ke Y = $(0,499 \times 0,010 \times 0,557) 100\%$	24,90	0,74 0,28	25,92
	Sub Total	73,73	3,08	
	Koefisien determinasi: $R^2y (x_1, x_2, x_3)$			76,81
	Pengaruh variabel lain Y (\square_1)			23,19
			Total	100,00

Dari analisis data tersebut dilihat dari besarnya pengaruh langsung dan tidak langsung yang terdapat pada Tabel 3 menunjukkan pengaruh total persepsi manajer divisi terhadap keefektifan pengendalian biaya mutu, mempunyai pengaruh yang paling besar, yaitu 31 82%. Demikian juga pengaruh langsung terbesar adalah

persepsi manajer divisi sebesar 31,02%, sedangkan pengaruh tidak langsung terbesar adalah komitmen pimpinan puncak sebesar $0,52\% + 0,74\% = 1,26\%$.

Interpretasi penelitian ini adalah untuk meningkatkan keefektifan pengendalian biaya mutu, komitmen pimpinan puncak BUMN manufaktur secara berkelanjutan harus memperhatikan dan menetapkan kebijakan mutu secara keseluruhan dalam perusahaan, menyediakan anggaran yang memenuhi sasaran mutu untuk kepuasan pelanggan, menentukan departemen untuk mengawasi atau menjamin jalannya mutu di setiap divisi, dan harus terlibat secara aktif dalam dewan mutu, serta berpartisipasi untuk peningkatan pemahaman manajer divisi mengenai TQM baik melalui pelatihan dan pendidikan dalam perbaikan mutu, sehingga dapat mendorong peningkatan persepsi manajer divisi ke arah lebih baik mengenai TQM. Dengan demikian, secara tidak langsung komitmen pimpinan puncak semakin baik dalam kepemimpinan mutu, maka secara langsung persepsi manajer divisi akan mendorong atau mempengaruhi keefektifan pengendalian biaya mutu yang semakin meningkat.

Pengaruh Komitmen Pimpinan Puncak, Persepsi Manajer Divisi, Penerapan Pilar Dasar TQM, dan Keefektifan Pengendalian Biaya Mutu Secara Simultan dan Parsial terhadap Kinerja Manajerial pada BUMN Manufaktur di Indonesia

Hipotesis tiga penelitian ini berbunyi: Terdapat pengaruh komitmen pimpinan puncak (X_1), persepsi manajer divisi (X_2), penerapan pilar dasar TQM (X_3), dan keefektifan pengendalian biaya mutu (Y) secara simultan dan parsial terhadap kinerja manajerial (Z) pada BUMN manufaktur di Indonesia.

Hasil pengujian hipotesis tiga terlihat pada Tabel 4. Berdasarkan hasil perhitungan koefisien jalur dalam Tabel 4 dapat dijelaskan, bahwa komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi, penerapan pilar dasar TQM, dan keefektifan pengendalian biaya mutu secara simultan berpengaruh terhadap kinerja manajerial adalah sebesar 76,10%. Berarti hipotesis H_3 yang menyatakan komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi, penerapan pilar dasar TQM, dan keefektifan pengendalian biaya mutu secara simultan berpengaruh terhadap kinerja manajerial dapat diterima.

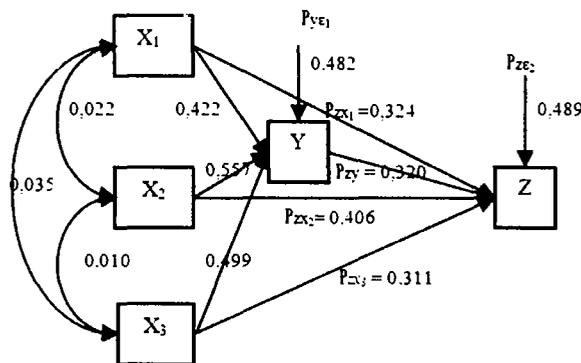
Koefisien jalur secara parsial untuk pengaruh komitmen pimpinan puncak (X_1) terhadap kinerja manajerial (Z) sebesar 0,324, persepsi manajer divisi (X_2) terhadap kinerja manajerial (Z) sebesar 0,406, penerapan pilar dasar TQM (X_3)

terhadap kinerja manajerial (Z) sebesar 0,311, dan keefektifan pengendalian biaya mutu (Y) terhadap kinerja manajerial sebesar 0,320. Berarti hipotesis H_3 yang menyatakan komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi, penerapan pilar dasar TQM, dan keefektifan pengendalian biaya mutu secara parsial berpengaruh terhadap kinerja manajerial dapat diterima. Berarti komitmen pimpinan puncak (X_1), persepsi manajer divisi (X_2), penerapan pilar dasar TQM (X_3), dan keefektifan pengendalian biaya mutu (Y) secara parsial berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial (Z). Berdasarkan nilai koefisien jalur dari perhitungan dengan SPSS, diagram jalur dapat disajikan pada Gambar 4.

Tabel 4
Hasil Analisis Koefisien Jalur
Pengaruh Komitmen (X_1), Persepsi (X_2) dan Penerapan pilar
dasar TQM (X_3) terhadap Keefektifan Pengendalian Biaya Mutu (Y)

Koefisien Jalur ($P_{zx,y}$)	Koef. Jalur	Koef. Determinasi		
	P_{zyxi}	R^2	$1-R^2$	P_{ze}
Antara Komitmen dan Kinerja Manajerial (P_{zx_1})	0.324	0.761	0.239	0.489
Antara Persepsi dan Kinerja Manajerial (P_{zx_2})	0.406			
Antara Penerapan pilar dasar TQM dan Kinerja Manajerial (P_{zx_3})	0.311			
Antara Keefektifan Pengendalian biaya mutu dan Kinerja Manajerial (P_{zy})	0.320			

Dilihat dari pengaruh langsung dan tidak langsung pada Tabel 5, besarnya pengaruh total secara parsial dapat diketahui bahwa komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi mengenai TQM, penerapan pilar dasar TQM, dan keefektifan pengendalian biaya mutu terhadap kinerja manajerial, masing-masing adalah 17,47%, 20,98%, 16,23% dan 21,38%. Ini berarti bahwa kinerja manajerial hanya mampu menjelaskan 17,47% komitmen pimpinan puncak, 20,98% persepsi manajer divisi mengenai TQM, 16,23% penerapan pilar dasar TQM, dan 21,38% keefektifan pengendalian biaya mutu. Hal ini menunjukkan pengaruh total keefektifan pengendalian biaya mutu terhadap kinerja manajerial, mempunyai pengaruh yang paling besar.



Gambar 4

Struktur 3: Implikasi Komitmen Pimpinan Puncak, Persepsi Manajer Divisi, Penerapan Pilar Dasar *Total Quality Management*, dan Keefektifan Pengendalian Biaya Mutu terhadap Kinerja Manajerial

Dengan demikian, pengaruh langsung dan tidak langsung menunjukkan, bahwa pengaruh langsung yang paling besar adalah variabel **persepsi manajer divisi** terhadap kinerja manajerial sebesar 16,48%, sedangkan pengaruh tidak langsung yang paling besar yang terdapat pada Tabel 5 adalah keefektifan pengendalian biaya mutu sebesar 11,14% terdiri dari pengaruh keefektifan pengendalian biaya mutu terhadap kinerja manajerial melalui komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi, dan penerapan pilar dasar TQM masing-masing sebesar 6,68% + 4,46% + 0,00%.

Interpretasi hasil penelitian ini adalah untuk peningkatan kinerja manajerial yang dilakukan pimpinan puncak pada BUMN manufaktur lebih dominan memperhatikan peningkatan pemahaman manajer divisi mengenai TQM, sehingga dapat meningkatkan persepsi manajer divisi. Persepsi manajer divisi mengenai TQM yang semakin baik secara langsung akan mendorong keefektifan pengendalian biaya mutu dan kinerja manajerial semakin baik. Oleh karena itu, dengan perbaikan sistem biaya mutu yang semakin baik, maka upaya mencegah kerusakan dan mengeliminasi pemborosan yang tidak bernilai pada pelanggan semakin dapat dihindari.

Hasil penelitian ini mendukung beberapa hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Flynn et al. (1995), Hendricks dan Singhal (1997), dan Kurnianingsih dan Nur Indriantoro (2001). Hal tersebut bermakna bahwa komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi, penerapan pilar dasar TQM, dan keefektifan pengendalian biaya mutu berperan penting meningkatkan kinerja manajerial.

Tabel 5
Hasil Analisis Koefisien Jalur Berdasarkan Besarnya
Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung serta
Koefisien Determinasi Variabel Eksogen (X_1 dan Y)
terhadap Kinerja Manajerial (Z)

Varia- bel	Uraian	Pengaruh Langsung (%)	Pengaruh Tidak Langsung (%)	Total (%)
X_1	ke Z : $(0,324)^2$	10,50		
	melalui X_2 ke Z : $(0,324 \times 0,022 \times 0,406)100\%$		0,29	
	melalui X_3 ke Z : $(0,324 \times 0,00 \times 0,311)100\%$		0,00	
	melalui Y ke Z : $(0,324 \times 0,644 \times 0,320)100\%$		6,68	17,47
X_2	ke Z : $(0,406)^2$	16,48		
	melalui X_1 ke Z : $(0,406 \times 0,022 \times 0,324)100\%$		0,29	
	melalui X_3 ke Z : $(0,406 \times 0,00 \times 0,311)100\%$		0,00	
	melalui Y ke Z : $(0,406 \times 0,342 \times 0,320)100\%$		4,21	20,98
X_3	ke Z : $(0,311)^2$	9,67		
	melalui X_1 ke Z : $(0,311 \times 0,035 \times 0,324)100\%$		0,35	
	melalui X_2 ke Z : $(0,311 \times 0,010 \times 0,406)100\%$		0,13	
	melalui Y ke Z : $(0,311 \times 0,611 \times 0,320)100\%$		6,08	16,23
Y	ke Z : $(0,320)^2$	10,24		
	melalui X_1 ke Z : $(0,320 \times 0,644 \times 0,324)100\%$		6,68	
	melalui X_2 ke Z : $(0,320 \times 0,343 \times 0,406)100\%$		4,46	
	melalui X_3 ke Z : $(0,320 \times 0,00 \times 0,311)100\%$		0,00	21,38
Sub Total		46,89	29,17	
	Koefisien determinasi: $R^2_z(x_1, x_2, x_3, y)$			76,06
	Pengaruh variabel lain yang tidak diteliti terhadap Z (ϵ_2)			23,94
			Total	100,00

SIMPULAN

Hasil koefisien korelasi antara komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi mengenai TQM, dan penerapan pilar dasar TQM masih sangat rendah. Hal ini menunjukkan komitmen pimpinan puncak memiliki hubungan tidak signifikan dengan persepsi manajer divisi mengenai TQM. Komitmen pimpinan puncak memiliki hubungan tidak signifikan dengan penerapan pilar dasar TQM,

dan persepsi manajer divisi mengenai TQM memiliki hubungan tidak signifikan dengan penerapan pilar dasar TQM pada BUMN manufaktur di Indonesia. Berarti komitmen pimpinan puncak mengenai tanggung jawab manajemen mutu, dukungan perbaikan mutu, dan partisipasi menambah sasaran mutu masih rendah, sehingga persepsi manajer divisi mengenai TQM juga rendah. Demikian halnya hubungan antara komitmen pimpinan puncak dengan penerapan pilar dasar TQM tidak signifikan, disebabkan kepuasan pelanggan, keterlibatan dan pemberdayaan karyawan, perbaikan berkelanjutan, dan manajemen berdasarkan fakta dalam penerapan pilar dasar TQM juga masih rendah. Demikian juga hubungan persepsi manajer divisi dengan penerapan pilar dasar TQM tidak signifikan disebabkan pengetahuan yang dimiliki selama ini, baik yang diperoleh dengan cara membaca, melihat, mencoba atau gabungan dari semuanya dan perhatian yang diberikan untuk meningkatkan penerapan atau praktik TQM belum memadai untuk meningkatkan kreativitas dan inovasi manajer divisi dan karyawan.

Secara simultan dan parsial komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi mengenai TQM, dan penerapan pilar dasar TQM berpengaruh terhadap keefektifan pengendalian biaya mutu. Hal ini menunjukkan bahwa keefektifan pengendalian biaya mutu semakin baik apabila komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi mengenai TQM, dan penerapan pilar dasar TQM semakin ditingkatkan. Secara parsial pengaruh langsung dominan adalah persepsi manajer divisi mengenai TQM dan pengaruh tidak langsung dominan adalah komitmen pimpinan puncak terhadap keefektifan pengendalian biaya mutu. Berarti semakin baik komitmen pimpinan puncak mengenai TQM, maka persepsi manajer divisi mengenai TQM menggunakan pengetahuan sebelumnya mengenai TQM semakin baik.

Secara simultan dan parsial bahwa komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi mengenai TQM, penerapan pilar dasar TQM dan keefektifan pengendalian biaya mutu berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Hal ini menunjukkan bahwa kinerja manajerial semakin baik apabila komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi mengenai TQM, penerapan pilar dasar TQM, dan keefektifan pengendalian biaya mutu semakin ditingkatkan. Secara parsial implikasi langsung dominan adalah persepsi manajer divisi mengenai TQM dan implikasi tidak langsung dominan adalah keefektifan pengendalian biaya mutu terhadap kinerja manajerial. Berarti persepsi manajer divisi mengenai TQM konsisten menggunakan pengetahuan sebelumnya untuk meningkatkan keefektifan pengendalian biaya mutu, dan secara tidak langsung keefektifan pengendalian biaya mutu memberikan implikasi dominan terhadap kinerja manajerial.

Untuk meningkatkan perbaikan mutu secara berkelanjutan diperlukan hubungan komunikasi yang baik antara atasan dengan bawahan, demikian juga sesama manajer. Komunikasi yang baik dikembangkan melalui pendekatan budaya organisasi ke arah yang lebih kondusif, sehingga faktor-faktor penghambat perubahan seperti lemahnya hubungan kerjasama manajemen pada tingkat fungsional, yaitu komunikasi yang buruk di antara fungsi organisasi, serta sikap pimpinan puncak yang memperlakukan stafnya seolah-olah tidak mampu berpikir bisa diatasi. Di samping itu, pimpinan puncak perlu meningkatkan pelatihan berkelanjutan yang sifatnya membangun kreativitas dan inovasi manajer dan karyawan.

Disarankan kepada manajemen untuk menerapkan sistem biaya mutu lebih baik lagi, karena masih ada BUMN manufaktur yang belum seluruhnya mengimplementasikan pelaporan biaya mutu, baik secara harian, mingguan, bulanan dan akhir periode akuntansi. Dari hasil deskripsi responden dari 28 BUMN ternyata hanya 6 BUMN yang efektif menerapkan pengendalian biaya mutu, sedangkan 22 BUMN belum sepenuhnya menerapkan. Padahal laporan biaya mutu ini dapat digunakan sebagai informasi perbaikan dini, karena sistem biaya mutu akan membantu usaha-usaha peningkatan mutu investasi secara berkelanjutan (Bottorf 1997).

Mengingat keterbatasan dalam penelitian ini, yaitu hanya meneliti pengaruh komitmen pimpinan puncak, persepsi manajer divisi dan penerapan pilar dasar TQM terhadap keefektifan pengendalian biaya mutu, dan implikasinya terhadap kinerja manajerial saja, maka bagi peneliti selanjutnya diharapkan lebih mengembangkan penelitian ini dengan meneliti pengaruh faktor lain seperti, faktor hubungan perusahaan dengan pemasok (Suardi 1990), budaya organisasi (Plowman 1990), etika bisnis (Priyanto 2001), dan kualitas audit intern (Tugiman 2000) demikian juga implikasinya terhadap kinerja manajerial.

DAFTAR PUSTAKA

- Aranya, N. and K.R. Ferris. "Reexamination of Accountant Organizational Professional Conflict." *The Accounting Review* 59, no. 1 (1984): 1-12.
- Azwar, Saifuddin. *Reliabilitas dan Validitas*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2001.
- Bottorf, Dean L. "COQ System: The Right Shuff." *Journal of Quality Progress*, March.
- Bayazit, Ozden. "Total Quality Management Practices in Turkis Manufacturing Organizations." *TQM Magazine Journal* 5, no. 5 (2003): 345

- Creech, Bill. *Lima Pilar TQM*. Alih bahasa oleh A. Sindoro. Jakarta: Binarupa Aksara, 1996.
- Flynn, Barbara B., Roger G. Schroeder, and S. Sakakibara. "The Impact of Quality Management Practices on Performance and Competitive Advantage." *Decision Science* 26, no. 5 (1995): 659-691.
- Gaspersz, Vincent. *Manajemen Bisnis Total*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2002.
- Goetsch, D.D. and S. Davis. *Introduction to Total Quality: Quality, Productivity, Competitiveness*. Englewood, Cliffs, N. J.: Prentice Hall International Inc., 1994.
- Handoko, H. and Tjiptono F. "Kepemimpinan dan Manajemen Sumber Daya Manusia dalam Lingkungan Organisasi TQM." *Kinerja* 2, no. 3 (1997): 1-12.
- Hansen, Don R. and Maryanne M. Mowen. *Management Accounting 7th*. Singapore: South Western of Thomson Learning, 2006.
- Hendricks K. B. and Singhal VR. "Quality Awards and The Market Value of The Firm: An Empirical Investigation." *Management Science* 42, no. 3 (1996): 415-436.
- Juran, J.M. *Juran on Leadership for Quality*. New York: The Free Press, 1989.
- Kenangsari, Ani. "Dimensi Biaya Kualitas sebagai Faktor yang Mempengaruhi Peningkatan Produktivitas." *Jurnal Akuntansi & Manajemen* 1 (2002): 12 - 28.
- Khim, Ting Sim and Larry N. Killough. "The Performance Effect of Complementaris Between Manufacturing Practice and Management Accounting Systems." *Journal of Management Accounting Research* 10 (1998): 325-345.
- Lowery, C. M., A. Nicholas, H. Beadles, and James B. Carpenter. "TQM's Human Resource Component." *Quality Progress* 33, no. 2 (2000): 55-59.
- Masaaki, Imai. *KAIZEN (Ky'zen). Kunci Sukses Jepang Dalam Persaingan*. Seri Manajemen Operasi no. 6. Jakarta: Penerbit PPM, 2001.
- Matlin, M. W. *Cognition 3th*. New York: Ted Buchhold, 1994.
- Pasaribu, H. "Penerapan Total Quality Management pada BUMN Manufaktur di Indonesia." *Jurnal Ilmiah Akuntabilitas (Terakreditasi)* vol. 7 (2) (Maret 2008).
- Plowman, B. "Management Behaviour." *The TQM Magazine* 2 (1990): 217-219.
- Pradiansyah, A. "Corporate Restructuring: Mempertimbangkan Faktor Manusia." *Usahawan* 27 (1998): 15-18

- Priyanto, Agus. Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), agus@Hukumonline.com. 2001.
- Robbins, Stephen P. and Timothy A. Judge. *Organizational Behavior 12th*. New Jersey: Pearson Educational Inc., 2007.
- Sekaran, Uma. *Research Method of Business*. New York: John Wiley & Son, Inc., 2004.
- Sevila, et al. *Research Methods*. Revised, Manila: Rex Printing Company, 1997.
- Shea, John, and David Gobeli, "TQM: The Experiences of Ten Small Business." *Business Horizons*, (Januari-Februari), 1995.
- Suardi, Rudi. *Sistem Manajemen Mutu: ISO 9000:2000, Penerapannya untuk Mencapai TQM*. Seri Manajemen Operasi no. 10. Jakarta: Penerbit PPM, 2001.
- Tan and Hunter. "The Repertory Grid Technique: A Method for Study of Cognition in Information System." *MIS Quarterly* 20 (2002): 75-89.
- Tjiptono, Fandy. "Aplikasi TQM dalam Manajemen Perguruan Tinggi." *Usahawan* 28 no. 11 (1999).
- Tugiman, Hiro. "Pengaruh Peran Auditor Internal serta Faktor-Faktor Pendukung Terhadap Peningkatan Pengendalian Internal dan Kinerja Perusahaan." Disertasi Pascasarjana, Universitas Padjadjaran, 2000.
- Wentzel, Kristin. "The Influence of Fairness Perceptions and Goal Commitment on Managers." *Performance in a Budget Setting.* *Behavioral Research in Accounting* 14 (2002): 247-271.
-