

BALANCED SCORECARD: EVALUASI KEAKURATAN WAKTU IMPLEMENTASI STRATEGI

**Sri Maryati
Supriyadi**

Institut Informatika dan Bisnis Darmajaya
Universitas Gadjah Mada
Srimaryati.25091990@gmail.com

ABSTRAK

The purpose of this study was to examine performance evaluation BSC-based and general bias reduction in financial performance evaluations when there is actual and planned time conformity and absence of actual and planned time conformity. Using experiments with 2 x 1 design between subjects. Participants in this study amounted 50 students. Using of ANOVA and Paired-Sample T-Test analysis, The analysis show that general bias BSC financial performance evaluation can be derived when managers receive information on time to strategy implementation. On the other hand, the existence of time strategy implementation information is not able to give more weighted differences to nonfinancial performance. The results are consistent and confirm the findings of Johnson, Reckers & Bartlett (2014).

Keywords: Financial and Non-financial Performance and time to strategy implementation

PENDAHULUAN

Emett dan Tayler (2013) menjelaskan bahwa *motivated reasoning* merupakan suatu fenomena yang terjadi ketika individu mendapatkan informasi, mengevaluasi, dan menggunakan informasi untuk disesuaikan dengan tujuan dan harapan individu tersebut. Hal tersebut menyebabkan bias dalam pengukuran kinerja. Bias dalam evaluasi kinerja BSC dapat dibatasi dengan memberikan informasi waktu implementasi strategi pada pengukuran *scorecard* dan membingkai *scorecard* sebagai *causal chain*. Dampak *causal chain* variabel informasi waktu implementasi strategi terhadap efektivitas

BSC yang belum diuji dalam Tayler (2010) dan Johnson, Reckers, & Bartlett (2014). Penelitian ini memperluas studi dari Johnson, Reckers, & Bartlett (2014), yaitu dengan menguji informasi waktu implementasi strategi, yaitu kesesuaian waktu aktual dan target waktu yang direncanakan pada setiap persepektif BSC terhadap evaluasi kinerja berbasis BSC.

BSC merupakan sistem pengukuran kinerja yang pertama kali diperkenalkan oleh Kaplan dan Norton (1992). Salah satu keunggulan sistem ini adalah memiliki perspektif berganda (*multiple*), yang terdiri atas perspektif keuangan dan non-keuangan. Pengukuran melalui perspektif berganda BSC mampu menghantarkan organisasi pada peningkatan kinerja (Iselin, Lokman, &

Sands, 2008). Namun, perspektif berganda BSC juga dapat menyebabkan bias dalam keakurasian penilaian kinerja, karena adanya fiksasi fungsional (Ijiri, dkk. (1966) dalam Ashton (1976)).

Studi keterkaitan waktu implementasi strategi yang dapat menurunkan bias umum dalam penilaian kinerja berbasis BSC masih sedikit dilakukan. Meskipun beberapa peneliti sudah mencoba melakukan penelitian terkait bias dalam keakurasian kinerja BSC, seperti yang dilakukan oleh Lipe dan Salterio (2000); Tayler (2010); Cardinaels dan Deen-Driks (2010); Humphreys dan Trotman (2011); Ding dan Beaulieu (2011); Cheng dan Humphreys (2012); Johnson, Reckers, & Bartlett (2014).

Dalam studi Johnson, Reckers, & Bartlett (2014) tidak memberikan informasi terkait waktu aktual dan perencanaan dalam implementasi strategi. Sehingga, study ini bermaksud untuk menjawab pertanyaan dari permasalahan yang ada. Apakah keberadaan informasi waktu implementasi strategi (kesesuaian waktu aktual dan target yang direncanakan) dapat meningkatkan keakurasian evaluasi (menurunkan bias) kinerja non-finansial BSC?

Organisasi yang memberikan kesempatan manajer untuk menilai strategi yang dipilih merupakan organisasi yang memiliki poin penting akan perhatiannya terhadap keefektifan strategi. Sesuai dengan Emmett dan Tayler (2013) yang menyatakan bahwa manajer merupakan orang-orang yang cerdas, dan jika dihadapkan pada pilihan-pilihan tertentu maka akan menghasilkan pilihan yang tepat. Manajer yang memiliki pengalaman dan pengetahuan terkait dengan strategi, akan memberikan kontribusi penting atas ketepatan prediksi strategi yang dipilih. Sehingga, jika manajer memberikan prediksi strategi yang tepat dan sukses untuk diimplementasikan.

Informasi terkait waktu aktual dan target waktu yang direncanakan menjadi informasi

yang penting dalam implementasi sebuah strategi, karena dimungkinkan terjadinya kelebihan atau kekurangan waktu dalam implementasi strategi antara indikator *leading* (bisnis internal, pelanggan, dan pembelajaran dan pertumbuhan) dan indikator *lagging* (kinerja finansial) yang dapat memunculkan bias dalam keakurasian kinerja BSC. Kaplan dan Norton (1996) menyatakan bahwa dalam implementasi BSC pemahaman tentang hubungan antar waktu merupakan hal yang bermanfaat dan penting. Demi kesuksesan strategi, pada saat ini BSC melibatkan dimensi waktu yang ditargetkan (Kaplan, 2009). Sesuai dengan temuan Street dan Ward (2012) bahwa kesalahan dalam pengukuran dapat terjadi jika waktu yang dicapai terlalu sedikit atau terlalu banyak.

Berdasarkan data dari eksperimen 2 x 1 *between subject* dengan 50 partisipan, hasil analisis mengindikasikan bahwa bias umum pada *lagging indicators* (kinerja finansial) dapat diturunkan dengan memberikan informasi waktu implementasi strategi, yaitu adanya kesesuaian waktu aktual dan waktu yang direncanakan. Keberadaan informasi waktu implementasi strategi dapat membuat manajer lebih akurat dalam mengevaluasi kinerja berbasis BSC. Namun demikian ketersediaan informasi waktu implementasi strategi, baik adanya kesesuaian waktu aktual dan waktu yang direncanakan maupun tidak adanya kesesuaian waktu aktual dan waktu yang direncanakan, tidak memberikan dampak berbeda terhadap penilaian kinerja finansial dan non-finansial BSC.

Secara berurutan bagian berikut makalah ini membahas kajian literatur dan pengembangan hipotesis, metoda penelitian dan desain eksperimen, dan hasil analisis dan pembahasan. Kesimpulan dan keterbatasan penelitian serta saran penelitian lanjutan mengakhiri pembahasan makalah.

REVIEW LITERATUR DAN HIPOTESIS

Balanced Scorecard

Balanced scorecard pertama kali di perkenalkan oleh Kaplan dan Norton pada tahun (1992). Perspektif finansial merupakan indikator *lag*, sedangkan perspektif pelanggan, perspektif internal bisnis, dan perspektif pembelajaran dan pertumbuhan merupakan indikator *lead*. Oleh karena itu, dalam mengimplementasikan *balanced scorecard* mengharuskan manajer untuk menyeimbangkan fokus kinerjanya antara kinerja jangka pendek dan jangka panjang (McWhorter, 2003).

Motivated Reasoning

Kunda (1990) menyatakan bahwa *motivated reasoning* terjadi ketika seseorang lebih memungkinkan untuk menyatakan pendapat atau berkesimpulan sesuai dengan apa yang mereka inginkan. Sedangkan, Emmett dan Tayler (2013) menjelaskan bahwa *motivated reasoning* merupakan suatu fenomena yang terjadi ketika individu mendapatkan informasi, mengevaluasi, dan menggunakan informasi maka akan disesuaikan dengan tujuan dan harapan individu tersebut. Bias dalam evaluasi kinerja BSC dapat dibatasi dengan melibatkan manajer dalam pemilihan pengukuran *scorecard* dan membingkai *scorecard* sebagai *causal chain* (Emmett dan Tayler, 2013).

Teori Kognitif

Piaget (1954) pertama kali mengembangkan teori kognitif pada perkembangan pengetahuan anak. Selanjutnya, Glenberg dan Langston (1992) memperjelas teori kognitif melalui teori model mental dalam eksperimennya. Teori model mental merupakan teori yang menjelaskan tentang penyajian informasi melalui gambar dan teks yang dapat membantu seseorang untuk memahami dan mengingat teks.

Bias penilaian pada ukuran kinerja finansial BSC terjadi disebabkan adanya keterbatasan kognitif (Malina dan Selto, 2001; Tayler, 2010). Dengan demikian, pembingkai penyajian informasi waktu implementasi strategi ke dalam hubungan sebab akibat kedalam perspektif BSC yang merupakan bagian dari peta strategi (Kaplan dan Norton, 2009) diharapkan dapat membantu evaluator. Evaluator sebagai pembuat keputusan akan menerima informasi yang lebih besar, kompleks, dan penilaian lebih multidimensional namun dengan komponen yang sederhana (Bartlett, Johnson, & Reckers, 2014). Sehingga, fiksasi indikator kinerja *lagging* dapat diturunkan. Setiap perspektif dalam BSC membentuk hubungan kausalitas. Hubungan kausalitas tersebut membentuk peta strategi (*strategy map*), sehingga manajer memahami hubungan logis dan kausal yang menempel dalam strategi perusahaan tersebut (Kaplan dan Norton, 1996). Satu perspektif akan berdampak pada perspektif berikutnya dalam hubungan yang positif (Wu dan Hung, 2008).

Sehingga, jika terjadi ketepatan waktu implementasi pada salah satu perspektif, maka akan berdampak pada waktu perspektif berikutnya. Jika hal tersebut terjadi, bias pada evaluasi kinerja evaluator akan menurun, yang pada akhirnya mampu meningkatkan perhatiannya pada kinerja non-finansial BSC. Sedangkan, jika tidak terjadi ketepatan waktu implementasi strategi, maka evaluator akan cenderung pada kinerja finansial BSC. Atas dasar di atas, memunculkan hipotesis bahwa:

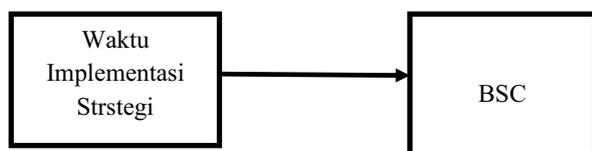
H_{1a} : Manajer yang memperoleh informasi waktu implementasi strategi (kesesuaian waktu aktual dan yang direncanakan) pada setiap perspektif BSC akan memberikan pembobotan lebih pada kinerja non-finansial daripada kinerja finansial dalam mengevaluasi kinerja berbasis BSC.

H_{1b}: Manajer yang tidak memperoleh informasi waktu implementasi strategi (ketidak sesuaian waktu aktual dan yang direncanakan) pada setiap perspektif BSC akan memberikan pembobotan lebih pada kinerja finansial daripada kinerja non-finansial dalam mengevaluasi kinerja berbasis BSC.

Ketika seseorang memperoleh informasi waktu implementasi strategi yang tepat maka akan memberikan penilaian yang tepat pula, yaitu dengan memberikan perhatian lebih pada kinerja non-finansial BSC. Dengan demikian, bias akibat fiksasi kinerja finansial dapat diturunkan (Bartlett, 2012). Ketika manajer tidak memperoleh informasi waktu implementasi strategi secara tepat, maka akan memberikan perhatian yang lebih pada kinerja finansial. Sehingga, dapat disimpulkan bahwa manajer yang memperoleh informasi waktu implementasi strategi akan lebih akurat dalam mengevaluasi kinerja berbasis BSC. Berdasarkan hal di atas, dapat ditarik hipotesis bahwa:

H2: Manajer yang memperoleh informasi waktu implementasi strategi (kesesuaian waktu aktual dan yang direncanakan) pada setiap perspektif BSC akan lebih akurat dalam mengevaluasi kinerja non-finansial BSC daripada manajer yang tidak memperoleh informasi waktu implementasi strategi.

Berdasarkan uraian di atas, kerangka penelitian ini adalah sebagai berikut :



Gambar 2.1 Kerangka Penelitian

METODE PENELITIAN

Keakuratan waktu implementasi strategi dimanipulasi dengan (adanya kesesuaian target waktu yang direncanakan dan waktu aktual *versus* tidak adanya kesesuaian informasi target waktu yang direncanakan dan aktual). Eksperimen pada penelitian ini mengacu pada penelitian Johnson, Reckers, & Bartlett (2014). Penelitian ini menggunakan metode eksperimen dengan desain eksperimen 2 x 1 *between subject* dengan adanya modifikasi disesuaikan dengan konteks di Indonesia.

Partisipan dalam penelitian ini adalah Mahasiswa Pasca Sarjana di Perguruan Tinggi Negeri Yogyakarta dengan kriteria sudah menempuh mata kuliah Sistem Pengendalian Manajemen (SPM) atau Manajemen Keuangan (MK) berjumlah 50. Partisipan diasumsikan sebagai evaluator yang akan mengevaluasi kinerja sebuah perusahaan, yaitu PT. Adinda. Adinda merupakan perusahaan Jilbab terkemuka di Indonesia yang memiliki 2 divisi, yaitu divisi 1 dan divisi 2. Kepala Divisi tersebut bertanggung jawab atas implementasi strategi pada setiap divisi yang dipimpinnya. Kemudian, partisipan akan menilai kinerja pada kedua divisi tersebut. Kepala divisi memiliki dua Strategi yang ditawarkan kepada manajer. Strategi pertama, memberikan secara gratis satu jilbab cantik pada setiap pembelian semua jenis produk di atas harga 500 ratus ribu rupiah. Pada strategi kedua, menyediakan produk-produk jilbab dengan kualitas terbaik dan unik. Waktu yang ditawarkan untuk implementasi strategi disetiap perspektifnya antara 6-12 bulan. Selanjutnya, analisis data pada penelitian ini menggunakan ANOVA dengan bantuan SPSS. Hipotesis1a, H1b, H2, menggunakan *Independent Sample T-Test*.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Tabel 1. Data Partisipan

Keterangan	Jumlah	%
Total partisipan yang mengikuti eksperimen	60	100
Partisipan yang tidak lulus cek manipulasi	7	14
Partisipan yang tidak memahami informasi dalam konstruk	3	6
Jumlah Partisipan yang dapat digunakan dalam analisis lanjutan	50	80

Hipotesis H1a

Hasil *Independent Sample T-Test* diperoleh bahwa nilai total *mean* sel A_a & C_a sebesar 3,4231 dan nilai total *mean* sel A_b & C_b sebesar 3,2692. Selanjutnya, hasil F hitung *levene t-test* sebesar 0,411 dengan signifikan pada 0,528. Mengingat signifikansi di atas 0,05 ($0,528 > 0,05$), maka dapat disimpulkan bahwa kedua kelompok memiliki varians yang sama (homogen). Nilai t pada *equal variances assumed* adalah 0,417 dengan signifikansi 0,680. Dari hasil uji *levene t-test* tersebut, dapat disimpulkan kembali bahwa tidak terdapat perbedaan pembobotan yang diberikan manajer ketika memperoleh informasi waktu implementasi strategi, yaitu dengan memberikan pembobotan yang sama pada kinerja non-finansial dan finansial BSC. Sehingga, **hipotesis 1a yang diajukan dalam penelitian ini tidak terdukung.**

Hipotesis H1b

Hasil *Independent Sample T-Test* dan diperoleh bahwa nilai total *mean* sel B_a & D_a sebesar 2,8333 dan nilai total *mean* sel B_b & D_b sebesar 2,8077. Selanjutnya, hasil F hitung *levene t-test* sebesar 0,131 dengan signifikan pada 0,721. Mengingat signifikansi di atas 0,05 ($0,721 > 0,05$), maka dapat disimpulkan bahwa kedua kelompok memiliki varians yang sama (homogen). Nilai t pada *equal variances assumed* adalah 0,117 dengan signifikansi 0,908. Dari hasil uji *levene t-test* tersebut, dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat perbedaan pembobotan yang diberikan manajer ketika tidak memperoleh

informasi waktu implementasi strategi, yaitu dengan memberikan pembobotan yang sama pada kinerja non-finansial dan finansial BSC. Sehingga, **hipotesis 1b yang diajukan dalam penelitian ini tidak terdukung.**

Tabel 4. Independent Sample T-test H3a dan H3b

		Levene's Test for Equality of Variances		Mean	t-statistik	Sig.
		F	Sig			
Ada waktu	Divisi A	0,411	0,528	3,4231	0,417	0,680*
	Divisi B			3,2692		
Tidak ada wkt	Divisi A	0,131	0,721	2,8333	0,117	0,908*
	Divisi B			2,8077		

*Ket: $\alpha=0,05$

Pengujian H2

Dari hasil uji *Independent Sample t-test* diperoleh bahwa nilai total *mean* sel A & C sebesar 3,4231 dan nilai total *mean* sel B & D sebesar 2,6923. Selanjutnya, hasil F hitung *levene t-test* sebesar 2,098 dengan signifikan pada 0,160. Mengingat signifikansi di atas 0,05 ($0,160 > 0,05$), maka dapat disimpulkan bahwa kedua kelompok memiliki varians yang sama (homogen). Nilai t pada *equal variances assumed* adalah 2,170 dengan signifikansi 0,040. Jadi, dapat disimpulkan kembali bahwa terdapat perbedaan penilaian pada kinerja non-finansial BSC antara manajer yang memperoleh waktu implementasi strategi (adanya kesesuaian waktu aktual dan direncanakan) dengan manajer yang tidak memperoleh waktu implementasi strategi. Sehingga, manajer yang memperoleh waktu implementasi strategi (adanya kesesuaian waktu aktual dan direncanakan) lebih akurat dalam mengevaluasi kinerja non-finansial BSC. Berdasarkan hasil evaluasi di atas, dapat dinyatakan bahwa **hipotesis (H2) yang diajukan dalam penelitian ini terdukung.**

Pembahasan

Bartlett (2012) bahwa ketepatan waktu dalam implementasi strategi dapat mengarahkan pada evaluasi yang akurat secara normatif dan dapat menurunkan fiksasi kinerja finansial BSC hanya pada orang-orang yang memiliki pengalaman. Mengingat BSC merupakan sistem pengukuran yang kompleks, sehingga membutuhkan pengetahuan dan pengalaman (Dilla dan Steinbart, 2005). Sehingga adanya inidikasi karena partisipan yang tidak berpengalaman mempengaruhi hasil hipotesis H1a dan H1b.

Namun, hasil temuan H2 dapat mengindikasikan bahwa manajer yang memperoleh waktu implementasi strategi lebih akurat dalam mengevaluasi kinerja berbasis BSC karena bias akibat fiksasi kinerja finansial BSC dapat diturunkan. Mengingat pemahaman terkait hubungan antar waktu merupakan dimensi yang penting dalam implementasi BSC (Kaplan & Norton, 1996: 17). Keberadaan ketepatan waktu implementasi strategi mampu mengarahkan pada penilaian kinerja indikator *leading*. Sesuai dengan hasil temuan Bartlett (2014) dan Johnson, Reckers, & Bartlett (2014).

Partisipan yang terlibat dalam penelitian ini berbeda dengan partisipan pada penelitian Johnson, Reckers, & Bartlett (2014). Perbedaan tersebut terdapat pada pengalaman yang dimiliki partisipan. Pada penelitian Johnson, Reckers, & Bartlett (2014) partisipan yang terlibat dalam penelitiannya memiliki pengalaman di atas 8 tahun. Sedangkan, partisipan pada penelitian ini didominasi oleh partisipan yang belum berpengalaman.

KESIMPULAN DAN SARAN

Bias umum terhadap penilaian kinerja finansial BSC dapat diturunkan dengan

memberikan keakuratan waktu implementasi strategi, yaitu adanya kesesuaian waktu aktual dan waktu yang direncanakan. Sehingga, keberadaan informasi waktu implementasi strategi lebih akurat dalam mengevaluasi kinerja berbasis BSC. Ketika manajer memperoleh informasi waktu implementasi strategi yang relevan karena bias terhadap kinerja finansial dapat diturunkan. Meskipun, kedua kondisi tersebut secara bersamaan tidak memberikan peningkatan terhadap keakuratan kinerja berbasis BSC.

Hasil penelitian ini memberikan gambaran penting bagi organisasi yang menggunakan sistem penilaian kinerja berbasis BSC agar memberikan dan memperhatikan informasi-informasi penting terkait proses pencapaian kinerja kepada evaluator berpengalaman dan memberikan kesempatan untuk terlibat didalam penentuan strategi agar prediksi lebih akurat. Sehingga, tidak terjadi subjektivitas dari evaluator dan bias dalam penilaian.

DAFTAR PUSTAKA

- Ashton, R.H. 1976. Cognitive Changes Induced Accounting Changes Experimental Evidence on the Functional Fixation Hypothesis. *Journal of Research 14 Human Information Processing in Accounting*: 1-17.
- Bartlett, Johnson, dan Recker. 2014. Accountability and Role Effects in Balanced Scorecard Performance Evaluations When Strategy Timeline Is Specified. *European Accounting Review* 23 (1): 143-165.
- Bartlett, Geoffrey. 2012. *The Effects of an Implementation Timeline, Strategy Buy-in, Experience, and Affect on Balanced Scorecard Based Performance Evaluations and Bonus Allocations*. A Dissertation: Arizona State University.

- Cardinaels, dan V. Deen-Driks. 2010. Financial Versus Non-financial Information: The Impact of Information Organization and Presentation In A Balanced Scorecard. *Accounting, Organization, and Society* 35 (6): 565-578.
- Cheng, M. M dan K. A. Humphreys. 2012. The Differential Improvement Effects of The Strategy Map and Scorecard Perspectives on Managers' Strategy Judgments. *The Accounting Review* 87 (3): 899-924.
- Dilla, W. N., dan P. J. Steinbart. 2005. Relative Weighting of Common and Unique Balanced Scorecard Measures By Knowledgeable Decision Makers. *Behavioral Research in Accounting* 17: 43-53.
- Ding, S dan P. Beaulieu. 2011. The Role of Financial Incentives in Balanced Scorecard-Based Performance Evaluations: Correcting Mood Congruency Biases. *Journal of Accounting Research* 49 (5): 1223-1247.
- Emett, S. A dan W. B. Tayler. 2013. Is Your Strategy Evaluation Biased?. *Strategy Finance*: 27-34.
- Glenberg, M. A., dan W. E. Langston. 1992. Comprehension Of Illustrated Text: Picture Help To Build Mental Models. *Journal Of Memory and Language* 31 (2): 129-151.
- Humphreys, K. A dan K. T. Trotman. 2011. The Balanced Scorecard: the Effect of Strategy Information on Performance Evaluation Judgments. *Journal of Management Accounting Research* (23): 81-98.
- Iselin, Lokman, dan Sands. 2008. The Effects of The Balanced Scorecard on Performance: The Impact of The Alignment of The Strategic Goals and Performance Reporting. *Journal of General Management* 33 (4) : 71-85.
- Johnson, Recker, dan Bartlet. 2014. Influences of Timeline and Perceived Strategy Effectiveness on Balanced Scorecard Performance Evaluation. *Journal of Management Accounting Research* 26 (1): 165-184.
- Kaplan, R. S. dan D. Norton. 1992. The Balanced Scorecard-Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review* 70 (1): 71-79.
- Kaplan, R. dan D. Norton. 1996. *The Balanced Scorecard*. Boston, MA: Harvard University Press.
- Kaplan, R. S dan D. P. Norton. 2009. Linking the Balanced Scorecard to Strategy. *California Management Review* 39 (1) : 53-79.
- Kaplan, R. 2009. Conceptual Foundation of The Balanced Scorecard. In *Handbook of Management Accounting Research* (3) edited by Chapman, C. A, and M. Shields: 1253-1269. Oxford, U. K.: Elsevier Ltd.
- Kunda, Ziva. 1990. The Case for Motivated Reasoning. *Psychological Bulletin* 108 (3): 480-498.
- Kock, Ned. 2000. Information Overload and Worker Performance: A Process-Centered View. *Knowledge and Process Management* 7 (4): 256-264.
- Lipe, M. G., dan S. E. Salterio. 2000. The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Common and Unique Performance Measures. *The Accounting Review* 75 (3): 283-298.

- Malina, M. A., dan F. H. Selto. 2001. Communicating and Controlling Strategy: An Empirical Study of The Effectiveness of The Balanced Scorecard. *Journal Management Accounting Research* 13: 47-87.
- McWhorter, Laurie. 2003. Does The Balanced Scorecard Reduce Information Overload. *Management Accounting Quarterly Summer* 4 (4): 23-27.
- Piaget, Jean. 1954. *The Construction Of Reality In The Child* Founded by C. K. Ogden. Basic Books Inc.
- Street, C. T dan K. W. Ward. 2012. Improving Validity and Reability In Longitudinal Case Study Timelines. *European Journal of Information Systems* (21): 160-175.
- Taylor, W.B. 2010. The Balanced Scorecard as a Strategy-Evaluation Tool: The Effects of Implementation Involvement and A Causal-Chain Focus. *The Accounting Review* 85 (3): 1097-1117.
- Wu, S.I. dan M. Hung. 2008. A performance Evaluation model of CRM on Non-profit Organizations. *Total Quality Management* 19 (4): 321-342.