

Jurnal Akuntansi dan Manajemen berisi tulisan yang diangkat dari hasil penelitian dalam bidang Akuntansi dan Manajemen. Jurnal ini diterbitkan dua kali setahun pada bulan April dan Oktober.

**Redaksi:****Pelindung**

Rektor Universitas PGRI Yogyakarta

**Penanggungjawab**

Dekan Fakultas Ekonomi UPY

**Pimpinan Redaksi**

Dra. Murti Sumarmi, MM.

**Sekretaris Redaksi**

Lilik Siswanta, SE, MM.

Sri Widodo, SE.

**Anggota**

Dra. Tri Siwi Nugrahani, SE, MM.

Dra. Yati Suhartini, MA.

Saptaningsih Sumarmi, SE, MM.

Vidya Vitta Adhivina, SE, MSi, Akt.

Alamat Penyunting dan Tata Usaha: Sekretariat Jurnal Akuntansi dan Manajemen, Fakultas Ekonomi Universitas PGRI Yogyakarta, Jl. PGRI I Sonosewu No. 117 Yogyakarta 55182  
Telp./Fax. (0274)376808, 373198, 373098. Homepage: [www.ekonomi.upy.ac.id](http://www.ekonomi.upy.ac.id) e-mail: [ckn\\_upy@yahoo.com](mailto:ckn_upy@yahoo.com)

Penyunting menerima artikel hasil penelitian yang belum pernah diterbitkan dalam media lain. Artikel diketik diatas kertas HVS kuarto spasi ganda sebanyak 25 halaman (sudah termasuk daftar referensi), dengan format seperti pada halaman bagian terakhir jurnal ini (Ketentuan Penulisan Naskah Jurnal). Penyunting berhak mengevaluasi dan menyunting artikel yang masuk untuk keseragaman format, istilah dan tata cara lainnya.

## DAFTAR ISI

Penerapan Model Tata Kelola Keuangan Perguruan Tinggi yang Baik untuk Mewujudkan <i>Good University Governance</i> (Studi pada Perguruan Tinggi Muhammadiyah Se-Indonesia) Suryo Pratolo, Misbahul Anwar	180-191
Pengaruh Kualitas Layanan, Sanksi Pajak dan Kesadaran terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Studi Empiris pada Wajib Pajak Pribadi di KPP Pratama Bantul) Febriyanto, Tri Siwi Nugrahani	192-199
Pengambilan Keputusan Pemilihan Perumahan Saptaningsih Sumarmi	200-207
Kecerdasan Emosional, Suatu Kebutuhan dalam Peningkatan Kinerja Murti Sumarni, Imas Susilo Wicaksono	208-215
Peran Umpan Balik Strategis dalam Evaluasi <i>Balanced Scorecard</i> Syaiful Anas, Nugraeni	216-227
Analisa Kinerja Keuangan APBD Daerah Istimewa Yogyakarta Tahun 2002-2008 Retno Ika Sundari	228-237
KETENTUAN PENULISAN NASKAH JURNAL	238-240

## PERAN UMPAN BALIK STRATEGIS DALAM EVALUASI BALANCED SCORECARD

Syaiful Anas, Nugraeni  
Universitas Mercu Buana,  
Jl. Wates Km. 10, Yogyakarta

### Abstract

*This study aimed to test whether there is a difference between evaluating the performance of divisional managers and the success of strategic initiatives among top managers who are involved in the selection of strategic initiatives in the preparation of the Balanced Scorecard is not involved with, and giving feedback in the form of strategic initiatives correlation analysis between performance measures in BSC. Person's involvement in the selection of strategic initiatives will impact on the trend arguably lead to the conclusion that according to the preferences, especially when the information obtained is complex.*

*To test it conducted experiments 2 x 2 the between subjects with 63 students involving S-1. The results showed no significant influence of factors involved in influencing the evaluation of strategic initiatives and performance of division managers. Report of strategic initiatives only give effect to the value for the performance of managers, but with an unexpected direction. The results of this study also no significant differences in values for the effectiveness of strategic initiatives and performance between the division manager is given by the managers involved in the selection of strategic initiatives that are not involved. Report of strategic initiatives also does not make a difference in the two evaluations are as expected.*

**Keywords:** *Balanced Scorecard (BSC), strategic initiatives, involvement, strategic feedback, evaluation strategies, evaluation of performance.*

### Pendahuluan

Pada tahun 1980-an beberapa eksekutif perusahaan meyakini bahwa ukuran-ukuran tradisional yang bergantung pada ukuran-ukuran kinerja keuangan tidak membuat mereka dapat mengelola perusahaan secara efektif dan ingin menggantikannya dengan ukuran-ukuran operasional (Kaplan dan Norton 1992). Beberapa permasalahan pada sistem pengukuran kinerja tradisional adalah ukuran kinerja keuangan tradisional tidak banyak berhubungan dengan tujuan strategis jangka panjang, tidak dapat memandu dan mengevaluasi cara untuk menciptakan nilai masa depan melalui investasi pada pelanggan, pemasok, karyawan, proses, teknologi dan inovasi dan dapat memberi sinyal yang salah untuk perbaikan dan inovasi yang berkelanjutan.

Survei oleh *The Institute of Management Accounting* pada tahun 1996 menunjukkan bahwa hanya 15% responden

menyatakan bahwa sistem pengukuran kinerja mereka menyokong tujuan bisnis manajemen dengan baik dan sebanyak 43% menyatakan sistem pengukuran kinerjanya kurang dari cukup atau buruk. 60% responden berencana mengganti sistem pengukuran kinerja mereka (Ittner dan Larcker 1998). Kaplan dan Norton (1992), menyatakan bahwa sistem pengukuran kinerja tradisional bekerja pada era industri namun ia tidak tepat bagi perusahaan yang ingin menjadi pemenang dalam persaingan hari ini. Perusahaan di dunia kini bersaing berdasarkan informasi yang mana kemampuannya untuk mengeksploitasi aset tak berwujud (*intangible assets*) lebih menentukan daripada kemampuannya dalam berinvestasi dan mengelola aset berwujud (*physical assets*).

Sebagai respon akan kekurangan dari sistem pengukuran kinerja tradisional tersebut, beberapa pemikir mengajukan beberapa inovasi. Diantaranya adalah *EVA (Economic Value Added)* sebagai perbaikan atas

ukuran kinerja keuangan, *Performance Pyramids*, *Balanced Scorecard*, dan *Intangible Scorecard* yang berupaya memberikan skema pengukuran strategis dengan menggunakan pendekatan yang terintegrasi yang menghubungkan operasi perusahaan dan visinya (Chenhall 2005). Atkinson *et al.* (1997) menyebut bahwa BSC merupakan salah satu konsep yang memiliki pengaruh sangat besar di bidang akuntansi manajemen. BSC memiliki kerangka yang kaya untuk mempelajari hubungan antar komponen dalam sistem pengendalian manajemen perusahaan. BSC mengikat strategi, proses dan manajer dalam satu kesatuan sehingga dapat memberikan sistem perencanaan dan pengendalian yang terintegrasi. BSC merupakan sekumpulan ukuran kinerja yang memberikan pandangan yang cepat namun komprehensif kepada manajer tentang bisnisnya. Ia memiliki ukuran-ukuran keuangan yang dapat memberitahukan tentang hasil yang diperoleh dari tindakan yang telah diambil dan melengkapi ukuran-ukuran keuangan tersebut dengan ukuran-ukuran operasional pada dimensi pelanggan, proses internal dan aktivitas-aktivitas inovasi dan perbaikan organisasi.

Sejak awal diperkenalkan pada tahun 1992 konsep dan kemampuan BSC mengalami perkembangan. Pada awalnya BSC diperkenalkan sebagai sebuah alat pengukuran kinerja namun selanjutnya ia berkembang menjadi sistem manajemen strategi (Kaplan dan Norton 1996a, 1996b). Didalam sistem manajemen strategi BSC empat proses manajemen baru yang baik secara terpisah maupun terkombinasi akan memberikan kontribusi dalam menghubungkan tujuan strategis jangka panjang dengan tindakan jangka pendek. Keempat proses tersebut adalah penerjemahan visi, pengkomunikasian dan penghubungan strategi, perencanaan bisnis serta umpan balik dan pembelajaran (Kaplan dan Norton 1996a, 1996b).

Survei internasional yang dilakukan oleh Bain & Company menunjukkan bahwa BSC cukup populer di kalangan bisnis. Disebutkan dalam laporan *Internasional Management Tools and Trends 2009*, bahwa 53% responden telah mengadopsi BSC. Lebih detail lagi berdasarkan wilayah, di

Amerika Utara BSC diterapkan oleh 49% perusahaan, di Eropa sebesar 54%, di Asia sebesar 52% dan di Amerika Latin sebesar 56%. Khusus untuk wilayah Asia Pasifik, tingkat penerapan BSC di China sebesar 54%, di India sebesar 52% dan di wilayah Asia Pasifik lain sebesar 48%. Dalam survei tersebut juga diungkapkan bahwa BSC diadopsi oleh 52% perusahaan yang sudah mapan dan 55% perusahaan yang sedang tumbuh (Rigby dan Bilodeau, 2009).

Sebagai sebuah inovasi, BSC membutuhkan waktu, bukti yang objektif dan analisa yang tajam untuk mendapatkan validitasnya (Malina dan Selto 2001). Kaplan dan Norton (2001) menyebutkan beberapa contoh keberhasilan penerapan BSC seperti pada Mobil *North America Marketing and Refining Division*, *CIGNA Property and Casualty Insurance*, *Brown & Root Energy Services' Rockwater Division*, *Chemical (Chase) Retail Bank*, *The City of Charlotte* dan lain sebagainya. Davis dan Albright (2004) melalui kuasi eksperimennya menemukan bahwa penerapan BSC dapat meningkatkan kinerja keuangan pada salah satu divisi sebuah bank di Amerika Serikat. Hoque dan James (2000) melalui surveinya menemukan bahwa penggunaan BSC berhubungan positif dengan peningkatan kinerja organisasi. Burney dan Swanson (2010) menemukan dua karakteristik BSC yaitu ukuran kinerja yang berkaitan dengan strategi dan penggunaan ukuran nonkeuangan dalam BSC berhubungan positif dengan kepuasan kerja. Braam dan Nijssen (2004) menyatakan bahwa penggunaan BSC tidak secara otomatis akan meningkatkan kinerja perusahaan tetapi tergantung pada cara menggunakannya, yang mana penggunaan BSC yang selaras dengan strategi akan berpengaruh positif terhadap kinerja dan yang tidak selaras mungkin justru akan menurunkannya.

Ittner *et al.* (1997) memaparkan dan hasil surveinya bahwa masalah yang sering dihadapi ketika mengimplementasikan BSC antara lain kuantifikasi data kualitatif, kebutuhan akan sistem informasi yang canggih, banyaknya ukuran yang dimasukkan, kesulitan dalam evaluasi terkait tingkat kepentingan ukuran yang relatif, kesulitan dalam

menurunkan sasaran (*goal*) ke tingkat bawah (*lower level*) organisasi, serta kebutuhan akan waktu dan biaya yang cukup banyak. Malina dan Selto (2001) menambahkan beberapa kesulitan yang berpengaruh negatif terhadap persepsi tentang BSC dan menyebabkan konflik antara atasan dan bawahan yaitu ukuran yang tidak akurat atau subjektif, komunikasi tentang BSC yang bersifat satu arah dan *benchmark* yang tidak tepat dalam evaluasi.

Penilaian kinerja manajer dengan menggunakan BSC yang terdiri dari ukuran-ukuran dengan berbagai karakteristik (keuangan-nonkeuangan, eksternal-internal, *driver-outcome*, dan objektif-subjektif) lebih cenderung pada evaluasi kinerja yang subjektif. Penilaian yang subjektif dianggap lebih mudah dan dapat mencegah adanya perilaku *game playing* (Kaplan dan Norton 1996a). Ittner, Larcker dan Meyer (2003) menyatakan bahwa subjektivitas penilaian kinerja dalam penggunaan BSC memungkinkan atasan untuk mengurangi keseimbangan dalam pemberian bonus dengan cara memberi bobot lebih besar pada ukuran kinerja keuangan, memasukkan faktor lain diluar BSC dalam penilaian, mengubah kriteria penilaian dari waktu ke waktu, mengabaikan ukuran-ukuran yang memiliki daya prediktif dan memberi bobot pada ukuran yang tidak memiliki nilai prediktif. Salah satu penyebab yang mungkin dari kelemahan evaluasi yang subjektif tersebut adalah adanya keterbatasan kognitif.

Lipe dan Salterio (2000) menemukan keterbatasan kognitif manajer ketika mengevaluasi kinerja menggunakan BSC, yaitu manajer menggantungkan penilaian mereka pada ukuran-ukuran kinerja yang bersifat umum (*common*) daripada yang unik. Bias ini disebut dengan bias ukuran-ukuran umum (*common measures bias*). Selain kecenderungan penekanan pada ukuran-ukuran umum, manajer juga masih lebih menekankan pada ukuran-ukuran keuangan daripada ukuran-ukuran non-keuangan (Ittner, Larcker dan Meyer 2003). Lipe dan Salterio (2000) mengatakan bahwa ukuran-ukuran yang diabaikan dalam *ex post performance evaluation* suatu unit bisnis

akan berimplikasi pada *ex ante decision making* unit bisnis tersebut.

Beberapa peneliti melakukan penelitian lebih lanjut tentang bagaimana mengatasi bias ukuran-ukuran umum. Libby *et al.* (2004) menemukan bahwa pemberian jaminan dari pihak ketiga akan keandalan ukuran kinerja (baik yang umum maupun yang unik) dan akuntabilitas proses secara simultan dapat mengurangi bias ukuran-ukuran umum. Roberts *et al.* (2004) membuktikan bahwa cara penilaian dengan pemecahan (*disaggregating*) dan mekanis akan membuat evaluator menggunakan semua jenis ukuran. Banker *et al.* (2004) mendapati bahwa pemberian informasi yang detail tentang strategi unit bisnis akan meningkatkan penggunaan ukuran-ukuran yang terkait dengan strategi. Dilla dan Steinbart (2005) menemukan bahwa pelatihan tambahan akan berguna untuk mengurangi bias ukuran-ukuran umum. Hibbets *et al.* (2006) mendapati bahwa subjek yang memiliki kemampuan kognitif yang tinggi cenderung akan menggunakan semua jenis ukuran (umum maupun unik).

Melihat dari sudut pandang yang berbeda Wong-On-Wing *et al.* (2007) melihat ada kecenderungan manajer atas mengabaikan faktor keefektifan strategi dalam evaluasi kinerja manajer yang menggunakan BSC. Mereka berpendapat bahwa penyebab dari pengabaian ini adalah adanya *selective attention biases* yang terdiri dari *the actor-observer bias* dan *the correspondence bias*. Implikasi dari hal ini adalah munculnya potensi konflik antara manajer atas dengan manajer unit. Hal ini disebabkan adanya perbedaan penilaian kinerja unit bisnis antara manajer atas yang cenderung mengabaikan pengaruh faktor strategi terhadap kinerja unit bisnis dan manajer unit yang cenderung otomatis mempertimbangkannya. Sehingga kecenderungannya ketika kinerja unit bisnis buruk maka manajer atas memberikan nilai (*rating*) yang lebih kecil daripada manajer unit.

Implikasi lain dari pengabaian faktor keefektifan strategi adalah keterbatasan manfaat BSC dalam pembelajaran strategi. Pengabaian keefektifan strategi dalam evaluasi akan mengurangi arti BSC sebagai

sistem manajemen strategi. BSC sebagai sistem manajemen strategi memiliki empat proses yang membantu menghubungkan tujuan strategis jangka panjang dengan tindakan jangka pendek. Keempat proses tersebut yaitu penerjemahan visi, pengkomunikasian dan penghubungan (*linking*), perencanaan bisnis serta umpan balik dan pembelajaran (*feedback and learning*) (Kaplan dan Norton 1996a, 1996b). Ketiga proses pertama merupakan hal vital dalam implementasi strategi, hanya membentuk proses pembelajaran satu putaran (*single loop*). Proses satu arah ini tidak dapat memfasilitasi adanya pengujian baik terhadap strategi maupun teknik implementasinya di kondisi terkini. Dalam lingkungan bisnis yang cepat berubah perusahaan membutuhkan kemampuan untuk belajar dan beradaptasi dengan lingkungannya. Oleh sebab itu perusahaan harus dapat melakukan apa yang disebut sebagai pembelajaran dua putaran (*double-loop learning*), yaitu pembelajaran yang menghasilkan perubahan pada asumsi dan teori tentang hubungan sebab-akibat (Kaplan dan Norton 1996b).

Terkait dengan penggunaan BSC sebagai alat untuk evaluasi strategi Tayler (2010) menelaah hubungannya dengan proses implementasi yang melibatkan manajer dalam pemilihan inisiatif strategi. Dalam eksperimennya ia menemukan subjek yang terlibat dalam pemilihan inisiatif strategi lebih merekomendasikan inisiatif strategi yang dipilihnya daripada yang tidak terlibat. Hal ini diduga karena adanya *motivated reasoning*. Untuk mengurangi bias tersebut ia menggunakan metode "melawan api dengan api" (*fighting fire with fire*). Melibatkan partisipan dalam pemilihan ukuran kinerja dengan pemberian kerangka rantai sebab-akibat terbukti dapat mengurangi *motivated reasoning* akibat keterlibatan dalam pemilihan inisiatif strategi.

Penelitian ini bermaksud melanjutkan penelitian Tayler (2010). Dalam penelitiannya tersebut Tayler hanya menguji pengaruh keterlibatan manajer dalam pemilihan inisiatif strategi terhadap evaluasi strategi tanpa menguji pengaruhnya terhadap evaluasi kinerja manajer divisi. Penelitian ini bermaksud meneliti lebih lanjut dengan

meneliti pengaruh keterlibatan manajer atas dalam pemilihan inisiatif strategi terhadap evaluasi kinerja divisi. Hal ini dianggap penting karena adanya bias dalam evaluasi inisiatif strategi juga mungkin akan berimplikasi pada objektivitas manajer atas dalam penilaian kinerja divisi. Di dalam eksperimennya Tayler (2010) menampilkan data BSC 14 restoran yang terdiri dari tujuh restoran yang menerapkan suatu inisiatif strategi dan tujuh lainnya tidak. Namun demikian setiap restoran hanya memiliki satu ukuran kinerja pada setiap perspektif sehingga tampak sederhana. Oleh sebab itu peneliti bermaksud memberi instrumen tambahan bagi partisipan dalam penelitian ini berupa umpan balik strategi yang akan memudahkan partisipan untuk mengambil kesimpulan apakah strategi yang diterapkan efektif atau tidak.

Dalam penelitian sebelumnya Wong-On-Wing *et al.* (2007) menemukan bahwa ketika tidak diminta secara eksplisit untuk mempertimbangkan keefektifan strategi, manajer atas cenderung mengabaikannya. Pemberian umpan balik strategis diharapkan mampu mengambil perhatian partisipan untuk mempertimbangkan keefektifan strategi dalam penilaiannya terhadap kinerja divisi. Sebelumnya Tayler (2010), menggunakan pembingkai rantai sebab-akibat untuk mengurangi *motivated reasoning* dengan memfokuskan perhatian partisipan akan kebutuhan untuk menguji hubungan sebab-akibat yang dihipotesiskan dalam menilai keberhasilan inisiatif strategi. Dalam penelitian ini akan menggunakan umpan balik berupa analisa korelasi sebagai informasi tambahan dari laporan kinerja unit bisnis.

### Rumusan Masalah

1. Apakah terdapat perbedaan penilaian terhadap kinerja manajer divisi dan terhadap keberhasilan inisiatif strategi antara manajer atas yang dilibatkan dalam pemilihan inisiatif strategi dalam penyusunan BSC dengan yang tidak dilibatkan?
2. Apakah pemberian umpan balik inisiatif strategi berupa analisa korelasi antar

ukuran kinerja dalam BSC akan memberikan hasil yang berbeda?

### Kajian Pustaka dan Pengembangan Hipotesis

Istilah BSC diperkenalkan pertama kali oleh Kaplan dan Norton (1992) sebagai sekumpulan ukuran kinerja yang memberikan kemampuan kepada manajer atas pandangan yang cepat namun komprehensif atas bisnis mereka. BSC terdiri dari ukuran-ukuran kinerja keuangan yang dilengkapi oleh ukuran-ukuran operasional pada dimensi-dimensi pelanggan, proses bisnis internal dan inovasi dan pembelajaran (Kaplan dan Norton 1992). Istilah *Balanced Scorecard* mencerminkan adanya keseimbangan (*balance*) antara tujuan (*objectives*) jangka pendek dan jangka panjang, antara ukuran-ukuran keuangan dan nonkeuangan, antara indikator sebab (*leading*) dan akibat (*lagging*) dan antara perspektif kinerja internal dan eksternal (Kaplan dan Norton 1996).

Kaplan dan Norton (1996) menegaskan bahwa BSC lebih dari sekedar sistem pengukuran kinerja yang sifatnya operasional atau taktis. BSC dapat digunakan oleh perusahaan yang inovatif untuk:

1. Mengklarifikasi dan menerjemahkan visi dan strategi organisasi.
2. Mengkomunikasikan dan menghubungkan tujuan strategi dan ukuran kinerja.
3. Merencanakan, menyusun target, dan menghubungkan dengan inisiatif strategis.
4. Meningkatkan *feedback* strategi dan pembelajaran.

Kaplan dan Norton (1996) menyarankan agar pengembangan BSC dilakukan dengan melibatkan banyak pihak seperti manajer tingkat atas, manajer unit bisnis, karyawan dan lain sebagainya. Hal ini diharapkan akan mendorong mereka untuk memberikan perhatian dan rasa memiliki atas kinerja organisasi. Survei 2GC (2010) menunjukkan bahwa keterlibatan manajemen yang akan menggunakan BSC akan sangat berpengaruh terhadap nilai BSC. BSC dinilai sangat tinggi oleh organisasi

yang melibatkan manajer dalam penyusunannya (90%) dan dinilai tidak begitu tinggi oleh organisasi yang tidak melibatkan manajer dalam penyusunannya.

Taylor (2010) menunjukkan adanya efek samping dari keterlibatan penyusunan BSC. Ia berargumen bahwa karakteristik BSC mendorong lingkungan yang akan menyuburkan *motivated reasoning* ini karena BSC memiliki banyak ukuran kinerja yang banyak dan kompleks (Taylor 2010). Taylor (2010) meneliti pengaruh keterlibatan pengguna (*evaluator*) BSC dalam pemilihan suatu inisiatif strategi dan ukuran kinerjanya terhadap evaluasi atas kinerja inisiatif strategi tersebut. Dalam penelitiannya tersebut Taylor (2010) mendapati bahwa keterlibatan evaluator dalam pemilihan sebuah inisiatif strategi akan menimbulkan kesulitan evaluator untuk menilai secara objektif inisiatif strategi tersebut disebabkan adanya *motivated reasoning*.

Berkurangnya kejelasan dan ketepatan ukuran memaksa evaluator untuk melakukan usaha yang lebih besar dalam menginterpretasikan data. Oleh sebab itu evaluator cenderung mencari cara yang mudah untuk menginterpretasikannya yaitu membatasi pencarian berdasarkan preferensinya. Ketika evaluator telah memperoleh data-data yang mendukung preferensinya maka ia akan cenderung menghentikan pencarian bukti, menolak bukti yang tidak sesuai, dan mengabaikan atau melakukan reinterpretasi atas data-data yang bertentangan (Taylor 2010).

Seorang manajer yang terlibat dalam pemilihan inisiatif strategi memiliki motivasi untuk menganggap pilihannya tersebut berhasil. Ketika mereka diminta mengevaluasi inisiatif strategi tersebut dalam format BSC yang kompleks maka mereka akan cenderung membatasi upaya kognitifnya untuk mengetahui keefektifan strateginya dan terjebak dalam *motivated reasoning*. Oleh sebab itu diprediksikan bahwa manajer yang terlibat dalam pemilihan inisiatif strategi akan cenderung memberikan nilai yang lebih besar terhadap inisiatif strategi sehingga mereka akan mendukung kelangsungan penerapan strategi tersebut meskipun keefektifannya dipertanyakan. Implikasi lain

dari hal ini adalah ketika manajer yang terlibat dalam pemilihan inisiatif strategi diminta untuk menilai kinerja manajer divisi yang mengindikasikan kegagalan untuk mencapai hasil yang diinginkan maka mereka akan memberikan nilai yang lebih kecil daripada manajer yang tidak terlibat dalam pemilihan inisiatif strategi. Hal ini sesuai dengan teori atribusi yang menyatakan bahwa seseorang akan cenderung mengatributkan kesuksesan kepada dirinya dan kegagalan kepada faktor eksternal (manajer divisi).

Peneliti mengajukan hipotesis;

- H1 : Nilai yang diberikan terhadap inisiatif strategi oleh manajer yang terlibat dalam pemilihan inisiatif strategi akan lebih besar daripada manajer yang tidak terlibat.
- H2 : Nilai terhadap kinerja manajer divisi pada kondisi yang mengindikasikan kegagalan oleh manajer yang terlibat dalam pemilihan inisiatif strategi akan lebih kecil daripada manajer yang tidak terlibat.

Malina dan Selto (2001) menemukan bahwa dalam evaluasi kinerja manajer terdapat konflik atau ketegangan antara manajer atas dengan manajer menengah (*distributor*). Mereka mengidentifikasi penyebab fenomena tersebut adalah ukuran yang tidak akurat dan subjektif, komunikasi yang satu arah dan *benchmark* yang tidak sesuai. Ittner, Larcker dan Meyer (2003) menemukan dalam penelitiannya pada perusahaan keuangan bahwa lebih banyak manajer cabang yang tidak puas dengan BSC.

Temuan-temuan tersebut ditengarai disebabkan oleh adanya keterbatasan kognitif sehingga menimbulkan bias pada evaluasi kinerja (Wong-On-Wing *et. al.* 2007). Lipe dan Salterio (2000) menemukan adanya bias ukuran-ukuran umum dalam evaluasi kinerja unit bisnis. Wong-On-Wing *et. al.* (2007) menemukan bahwa bias dalam evaluasi kinerja juga disebabkan kurangnya perhatian manajer atas terhadap keefektifan strategi daripada terhadap kemampuan dan usaha manajer unit.

Ittner, Larcker dan Randall (2003) menemukan perusahaan-perusahaan yang mengklaim menggunakan BSC kurang menggunakan hubungan sebab-akibat antara indikator *leading* dan *lagging* dalam model bisnis mereka. Padahal Kaplan dan Norton (1996b) menyatakan bahwa kekuatan hubungan sebab-akibat antar ukuran dapat membantu manajer untuk menilai keefektifan strategi mereka. Pengabaian hubungan sebab-akibat ini akan mengurangi kualitas evaluasi kinerja sehingga menimbulkan potensi konflik antara manajer atas dengan manajer yang dievaluasi.

Wong-On-Wing (2007) mengajukan pendapat bahwa pengabaian faktor strategi dalam evaluasi kinerja manajer disebabkan oleh adanya *selective attention biases* yang terdiri dari bias pelaku-pengamat (*actor observer bias*) dan bias korespondensi. Jones dan Nisbett (1971) dalam Wong-On-Wing (2007) menyatakan bahwa pelaku cenderung memandang perilaku mereka ditentukan oleh faktor-faktor situasional sedangkan pengamat cenderung mengatributkan perilaku tersebut kepada faktor disposisional (watak) pelaku. Watson (1982) dalam Wong-On-Wing (2007) menemukan bahwa perbedaan antara pelaku dan pengamat dalam memandang suatu perilaku lebih terletak pada pandangan mereka terhadap faktor-faktor situasional, bukan pada faktor-faktor disposisionalnya. Pelaku lebih besar daripada pengamat dalam mengatributkan penyebab suatu perilaku kepada faktor lingkungan dan tidak berbeda signifikan dalam atribusinya terhadap faktor disposisional. Di argumentasikan juga oleh Wong-On-Wing (2007) bahwa seseorang cenderung terimbas oleh bias korespondensi yaitu kecenderungan untuk menyimpulkan watak seseorang dari perilakunya yang sebenarnya dapat dijelaskan oleh faktor situasional. Hal ini mengindikasikan adanya kecenderungan untuk mengabaikan faktor situasional dalam memandang sebuah perilaku.

Pencapaian kinerja sebuah unit bisnis dipengaruhi oleh baik faktor internal maupun faktor eksternal. BSC dapat memberikan kemampuan bagi manajer untuk mengetahui keefektifan implementasi strateginya (Kaplan dan Norton 1996b).



Namun penekanan BSC terhadap ukuran-ukuran kinerja non-keuangan yang cenderung bersifat subjektif, kompleks dan ambigu (Ittner dan Larcker 2003) dapat mengurangi kejelasan dan ketepatan ukuran sehingga memaksa evaluator untuk melakukan usaha yang lebih besar dalam menginterpretasikan data. Hal ini akan menciptakan kondisi yang mungkin mendorong timbulnya bias pelaku-pengamat dan bias korespondensi.

Pada saat kinerja divisi tidak memuaskan, terdapat kemungkinan bahwa faktor keefektifan strategi menyebabkan kegagalan tersebut. Adanya bias korespondensi dan bias pelaku-pengamat akan membuat manajer atas mengabaikan faktor efektivitas strategi dalam penilaian kinerja manajer yang buruk. Dengan demikian diprediksikan bahwa ketika kinerja suatu divisi tidak sesuai harapan maka manajer atas cenderung memberikan nilai yang lebih kecil terhadap kinerja manajer divisi jika BSC disajikan tanpa umpan balik inisiatif strategi daripada jika BSC disajikan dengan umpan balik tersebut. Manajer yang menerima umpan balik inisiatif strategis akan lebih mudah menganalisa dan lebih waspada terhadap faktor strategi yang mungkin mempengaruhi kinerja manajer divisi daripada mereka yang tidak menerimanya.

Peneliti mengajukan hipotesis sebagai berikut:

- H3 : Nilai terhadap kinerja manajer divisi dalam kondisi yang menunjukkan adanya kegagalan dalam meraih hasil yang diinginkan yang diberikan oleh manajer atas yang mendapatkan umpan balik inisiatif strategi berupa analisa korelasi akan lebih besar daripada nilai yang diberikan oleh manajer yang tidak mendapatkannya

### Metode Penelitian

#### Desain Penelitian

Untuk menguji hipotesis penelitian eksperimen akan menggunakan desain 2 (keterlibatan) X 2 (umpan balik) *between*

*subject*. Gambaran tentang desain eksperimennya:

Keterlibatan	Analisis Korelasi		
		Ya	Tidak
	Rendah	Kelompok 1	Kelompok 3
Tinggi	Kelompok 2	Kelompok 4	

Partisipan akan diminta mengasumsikan dirinya sebagai seorang manajer menengah (*middle manager*) yang menangani bisnis restoran Fada Steak milik PT. DAFITBOGA sebuah perusahaan fiksi yang bergerak di bidang restoran. Selain restoran steak PT. DAFITBOGA juga memiliki bisnis restoran masakan padang, dan restoran ayam goreng. Restoran Fada Steak milik PT. DAFITBOGA berjumlah 70 restoran yang setiap tujuh restoran dikelola oleh satu divisi.

#### Partisipan

Eksperimen ini akan melibatkan mahasiswa Jurusan Akuntansi yang telah mengambil mata kuliah Akuntansi Manajemen. Peneliti menargetkan jumlah partisipan sebanyak 60 orang sehingga setiap sel akan diisi oleh 15 partisipan. Partisipan diundang secara sukarela untuk berpartisipasi dalam eksperimen.

#### Ukuran Operasionalisasi Variabel

##### Variabel Independen

Partisipasi dalam pemilihan inisiatif strategi dan pemberian umpan balik strategis yang dimanipulasi dalam eksperimen ini merupakan variabel bebas. Partisipasi dalam pemilihan inisiatif strategi dimanipulasi dengan meminta kepada sebagian partisipan untuk memilih salah satu inisiatif strategi yang sedang dipertimbangkan oleh perusahaan.

##### Variabel Dependen

Dalam penelitian ini terdapat dua variabel terikat yaitu nilai terhadap inisiatif strategi dan nilai terhadap kinerja manajer divisi. Variabel nilai terhadap kinerja divisi akan diukur dengan meminta partisipan memberikan nilai terhadap kinerja manajer divisi A yang menerapkan inisiatif strategi

dengan skala 0 (sangat buruk) dan 100 (istimewa). Sedangkan nilai terhadap inisiatif strategi diukur dengan meminta partisipan menentukan tingkat dukungan mereka terhadap inisiatif strategi yang sudah diterapkan pada divisi A pada seluruh restoran Fada Steak dengan skala 0 (tidak mendukung sama sekali) sampai 100 (sangat mendukung).

### Hasil Penelitian dan Pembahasan

#### Pengujian Hipotesis

Tabel 4.1. *Tests of Between-Subject Effects*

Source	Dependent Variable	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	DUKUNG_IS	2179,473 <sup>a</sup>	4	544,868	1,103	,367
	NIL_MAN	1850,770 <sup>b</sup>	4	462,695	2,237	,080
Intercept	DUKUNG_IS	17600,612	1	17600,612	35,615	,000
	NIL_MAN	14369,771	1	14369,771	69,462	,000
Involve	DUKUNG_IS	1875,679	1	1875,679	3,795	,058
	NIL_MAN	403,001	1	403,001	1,948	,170
Ankor	DUKUNG_IS	94,708	1	94,708	,192	,664
	NIL_MAN	1006,370	1	1006,370	4,866	,033
Involve * Ankor	DUKUNG_IS	209,709	1	209,709	,424	,518
	NIL_MAN	438,244	1	438,244	2,118	,152
wkt. eksperim	DUKUNG_IS	1,139	1	1,139	,002	,962
	NIL_MAN	112,575	1	112,575	,544	,465
Error	DUKUNG_IS	22238,527	45	494,189		
	NIL_MAN	9109,221	45	206,872		
Total	DUKUNG_IS	240900,000	50			
	NIL_MAN	214682,000	50			
Corrected Total	DUKUNG_IS	24418,600	49			
	NIL_MAN	11160,000	49			

a. R Squared = ,089 (Adjusted R Squared = ,068)

b. R Squared = ,166 (Adjusted R Squared = ,092)

#### Hasil dan Interpretasi Main Effects

Pengaruh utama variabel keterlibatan (INVOLVE) terhadap dukungan atas inisiatif strategis (DUKUNG IS) tidak signifikan pada tingkat signifikansi 0,05 dengan nilai  $F=3,795$  dengan nilai  $p=0,058$  (Tabel 4.1). Sebagaimana dapat dilihat pada tabel 4.2 berikut ini yang menunjukkan rata-rata dukungan atas inisiatif strategis oleh kelompok dengan keterlibatan rendah sebesar 59,05 dan oleh kelompok dengan keterlibatan tinggi sebesar 71,436. Hal ini menunjukkan bahwa hipotesis 1 tidak didukung.

Di samping itu, pengaruh utama variabel INVOLVE terhadap penilaian atas kinerja manajer divisi A (NIL\_MAN) juga tidak signifikan dengan nilai  $F=1,948$  dengan nilai  $p=0,170$  (Tabel 4.1). Tabel 4.3 menunjukkan bahwa rata-rata nilai terhadap kinerja manajer divisi A oleh kelompok dengan keterlibatan rendah sebesar 60,570 dan oleh kelompok dengan keterlibatan tinggi sebesar 66,332. Dengan demikian hipotesis 2 juga tidak terdukung.

Pengaruh variabel waktu eksperimen telah dipertimbangkan dengan memasukkannya sebagai kovariat. Hal ini dapat dilihat pada tabel 4.1. Pada tabel tersebut terlihat bahwa variabel waktu eksperimen tidak memiliki pengaruh yang signifikan baik terhadap variabel "instra2" ( $F=0,002$ ,  $p=0,962$ ) maupun "kinman" ( $F=0,544$ ,  $p=0,465$ ). Di dalam model, kovariat waktu eksperimen dievaluasi pada nilai 1,60.

Tabel 4.2. Nilai Mean dan Mean Difference Dukungan atas Inisiatif Strategis

Variabel	Mean	Mean Difference	Sig.	
Keterlibatan	Rendah	59,005	-12,431	0,058
	Tinggi	71,436	12,431	0,058
Analisis	Tidak	66,606	2,771	0,664
Korelasi	Ya	63,835	-2,771	0,664

Tabel 4.3. Nilai Mean dan Mean Difference Nilai terhadap Kinerja Manajer Divisi A

Variabel	Mean	Mean Difference	Sig.	
Keterlibatan	Rendah	60,570	-5,672	0,170
	Tinggi	66,332	5,672	0,170
Analisis	Tidak	67,968	9,035	0,033
Korelasi	Ya	58,933	-9,035	0,033

Adapun untuk variabel analisa korelasi (ANKOR), pengaruh utamanya terhadap dukungan atas inisiatif strategis (DUKUNG IS) tidak signifikan pada tingkat signifikansi 0,05 dengan nilai  $F=0,192$  dengan nilai  $p=0,664$  (Tabel 4.1). Pada tabel 4.2 dapat dilihat bahwa rata-rata dukungan atas inisiatif strategis oleh kelompok yang diberi analisa korelasi sebesar 66,606 dan oleh kelompok yang tidak diberi sebesar 63,835. Sedangkan pengaruh utama variabel ANKOR terhadap penilaian atas kinerja manajer divisi A

(NIL\_MAN) signifikan dengan nilai  $F=4,866$  dengan nilai  $p=0,033$  (Tabel 4.1). Pada Tabel 4.3. ditunjukkan bahwa rata-rata nilai terhadap kinerja manajer divisi A oleh kelompok yang diberi analisa korelasi sebesar 67,968 dan oleh kelompok tidak diberi analisa korelasi sebesar 58,933. Hal ini menunjukkan bahwa hipotesis 3 tidak terdukung. Hipotesis 3 menyatakan bahwa kelompok yang diberi analisa korelasi akan memberikan nilai yang lebih besar daripada mereka yang tidak diberi. Namun hasil analisa menunjukkan sebaliknya, yaitu kelompok yang diberi analisa korelasi memberikan nilai yang lebih rendah atas kinerja manajer divisi A.

### Kesimpulan

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk melihat apakah dalam melakukan penilaian terhadap inisiatif strategis dan kinerja manajer divisi menggunakan BSC, seorang atasan akan dipengaruhi oleh keterlibatannya dalam pemilihan inisiatif strategis. Berdasarkan analisa yang dilakukan sebelumnya maka peneliti menyimpulkan bahwa:

1. Dukungan atas suatu inisiatif strategis antara manajer menengah yang terlibat dalam pemilihan inisiatif strategis tersebut dengan mereka yang tidak terlibat tidak berbeda secara signifikan seperti halnya penilaian mereka atas kinerja manajer divisi.
2. Pemberian alat bantu laporan inisiatif strategis berupa analisa korelasi tidak mempengaruhi penilaian manajer menengah atas keefektifan inisiatif strategis namun berpengaruh terhadap penilaian atas kinerja manajer divisi. Dalam penelitian ini penilaian atas keberhasilan inisiatif strategis berkorelasi positif dengan penilaian atas kinerja manajer divisi A.

### Daftar Pustaka

- 2GC. (2010). *Balanced Scorecard usage survey*. <http://www.2gc.co.uk>.
- Anand, M., Sahay, B. S. & Saha S. (2005). *Balanced scorecard in indian companies*. *Vikalpa*. 30(3), 11-23.
- Atkinson, A. A., Balakrishnan R., Booth, P., Cote, J. M., Groot, T., Malmi, T., Roberts, H., Uliana, E., & Wu, A. (1997). *New directions in management accounting research*. *Journal of Management Accounting Research*. 9, 79-108.
- Banker, R. D., Chang, H., & Pizzini, M. (2004). *The balanced scorecard: judgemental effects of performance measures linked to strategy*. *The Accounting Review*. 79(1), 1-23.
- Bazerman, M. H., Loewenstein, G., & Moore, D. A. (2002). *Why good accountant do bad audits*. *Harvard Business Review*. 80(11), 96-102.
- Belkoui, A. R. (2002). *Behavioral Management Accounting*. Westport, Connecticut: Quorum Books.
- Birnberg, J. G., Luft, J., & Shield, M. D. (2007). *Psychology theory in management accounting research*. *Handbook of Management Accounting Research*, 1, 113-135.
- Braam, G. J. M., & Nijssen E. J. (2004). *Performance effect of using the Balanced Scorecard: a note on Dutch experience*. *Long Range Planning*, 37, 335-349.
- Bukh, P. N., & Malmi, T. (2005). *Re-examining the cause and effect principle of the Balanced Scorecard*. *Working Paper*.
- Burney, L. L., & Swanson, N. J. (2010). *The relationship between Balanced Scorecard characteristics and managers' job satisfaction*. *Journal of Managerial Issues*. 22(2), 166-181.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). *Adoption and benefit of management accounting practices: an Australia*

- study. *Management Accounting Research*. 9(1), 1-19.
- Chenhall, R. H. (2005). *Integrative strategic measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study*. *Accounting, Organizations and Society*. 30, 395-422.
- Cloyd, C. B., & Spilker, B. C. (1999). *The influence of client preferences on tax professionals' search for judicial precedents, subsequent judgments and recommendations*. *The Accounting Review*. 74(3), 299-322.
- Cuccia, A. D., K. Hackenbrack, dan M. W. Nelson. (1995). *The ability of professional standards to mitigate aggressive reporting*. *The Accounting Review*. 70(2), 227-248.
- Davis, S. & Albright, T. (2004). *An Investigation of The Effect of Balanced Scorecard Implementation on Financial Performance*. *Management Accounting Research*. 15, 135-153.
- DeVilliers, C.J., (2002). *The effect of attribution on perceptions of managers' performance*. *Meditory Accountancy Research*. 10, 53-70.
- Dilla, W. N., & Steinbart, P. J. (2005). *Relative weighting of common and unique Balanced Scorecard measures by knowledgeable decision makers*. *Behavioral Research in Accounting*. 17, 43-53.
- Downing, L. (2000). *Progress report on the balanced Scorecard: a global users' survey*. <http://www.bscreport.com>.
- Elliot, A. J., Sedikides, C., Campbell, W. K., & Reeder, G. D. (1998). *The self serving bias in relational context*. *Journal of Personality and Social Psychology*. 74(2). 378-386.
- Francis-Gladney, L., Welker, R. B., & Magner, N. (2009). *An experimental study of the effect of budget favorability on the formation of pseudo-participation perceptions*. *Advance in Management Accounting*. 17, 217-245.
- Hackenbrack, K., & Nelson, M. W. (1996). *Auditors' Incentives and Their Application of Financial Accounting Standards*. *The Accounting Review*. 71(1), 43-59.
- Hartman, F. & Slapnicar, S. (2007). *How formal performance evaluation affects trust between superior and subordinate managers*. *Working Paper*.
- Hibbets, A.R., Roberts, M. L., & Albright, T. L. (2006). *Common measure bias in the Balanced Scorecard: cognitive effort and general problem solving ability*. *Working Paper*.
- Hirst, M. K., & Lockett, P. F. (1992). *The relative effectiveness of different types of feedback in performance evaluation*. *Behavioral Research in Accounting*. 4, 1-22.
- Hoque, Z. & James, W. (2000). *Linking Balanced Scorecard measures to size and market factor: impact on organizational performance*. *Journal of Management Accounting Research*, 12, 1-17.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (1998). *Innovations in performance measurement: trend and research implications*. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 205-238.
- Ittner, C. D., Larcker, D. F. & Meyer, M. W. (1997). *Performance, compensation, and the Balanced Scorecard*. *Working Paper*.
- Ittner, C.D, Larcker, D. F. & Randall, T. (2003). *Performance Implications of Strategic Performance Measurement in Financial Services Firms*. *Accounting, Organizations And Society*. 28, 715-741.
- Ittner, C. D., Larcker, D. F. & Meyer, M. W. (2003). *Subjectivity and the*

- weighting of performance measures: evidence from a Balanced Scorecard*. *The Accounting Review*. 78(3), 725-758.
- Kadous, K., Kennedy, S. J., & Peecher, M. E. (2003). *The effect of quality assessment and directional goal commitment on auditors' acceptance of client-preferred accounting methods*. *The Accounting Review*. 78(3), 759-778.
- Kaplan, R. S. (2009). *Coceptual foundations of the Balanced Scorecard*. *Handbook of Management Accounting Research*. 3, 1253-1269.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). *The Balanced Scorecard – measures that drive performance*. *Harvard Business Review*. 70(1), 71-79.
- (1996a). *The Balanced Scorecard: Translating strategy into action*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- (1996b). *Using the Balanced Scorecard as a strategic management system*. *Harvard Business Review*. 74(1), 75-85.
- Karlsson, H. & Lukka K. (2008). *The existence and role of formal and informal feedback in organizational control*. Working Paper.
- Kaufmann, L., & Becker, A. (2005). *Overcoming the barriers during implementation and use of the Balanced Scorecard by multinational companies in Brazil*. *Latin America Business Review*. 6(3), 39-62.
- Keren, G., & Teygen, K. H. (2004). *Yet another look at the heuristics and biases approach*. *Blackwell Hand-book of Judgment and Decision Making*. Malden: Blackwell Publishing.
- Kleimuntz, D. N. (1985). *Cognitive heuristics and feedback in a dynamic decision environment*. *Management Science*. 31(6), 680-702.
- Kunda, Z. (1990). *The Case for Motivated Reasoning*. *Psychological Bulletin*. 108(3), 480-498.
- Kunda, Z., & Sinclair, L. (1999). *Motivated reasoning with stereotypes: activation, application, and inhibition*. *Psychological Inquiry*. 10(1), 12-22.
- Langfield-Smith, K. (2007). *A review of quantitative research in management control systems and strategy*. *Handbook of Management Accounting Research*. 2, 753-783.
- Lawson, R., Hatch, T., & Desroches, D. (2008). *Scorecard best practices: design, implementation and evaluation*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Libby, T., Salterio, S. E., & Webb, A. (2004). *The Balanced Scorecard: the effects of assurance and process accountability on managerial judgment*. *The Accounting Review*. 79(4), 1075 - 1094.
- Lipe, M. G. & Salterio, S. (2000). *The Balanced Scorecard: judgmental effects of common and unique performance measures*. *The Accounting Review*. 75(3), 283-298.
- Malina, M. A., & Selto, F. H. (2001). *Communicating and controlling strategy: an empirical study of the effectiveness of The Balanced Scorecard*. *Journal of Management Accounting Research*. 13(1), 47-90.
- Malmi, T. (2001). *Balanced Scorecards in Finnish companies: a research note*. *Management Accounting Research*. 12, 207-220.
- Niven, P. R. (2003). *Balanced Scorecard step-by-step for government and nonprofit agencies*. New Jersey: John Wiley and Sons.
- Norreklit, H. (2000). *The balance on the Balanced Scorecard: a critical analysis*