

# **PENGARUH KETERLIBATAN MANAJER DALAM PEMILIHAN STRATEGI DAN INFORMASI WAKTU IMPLEMENTASI STRATEGI TERHADAP EVALUASI KINERJA BERBASIS *BALANCED SCORECARD***

## **INTISARI**

Penelitian ini bertujuan untuk menguji perbedaan penilaian manajer antara ukuran kinerja finansial dan non-finansial BSC dan menguji pengurangan bias umum dalam evaluasi kinerja finansial ketika manajer dilibatkan dalam pemilihan strategi dan memperoleh informasi waktu implementasi strategi (adanya kesesuaian waktu aktual dan waktu yang direncanakan). Menggunakan eksperimen dengan desain  $2 \times 2$  *between subject* dengan partisipan berjumlah 50 mahasiswa, analisis ANOVA menemukan bahwa manajer yang terlibat dalam pemilihan strategi memberikan pembobotan lebih pada kinerja non-finansial daripada kinerja finansial dan evaluasi kinerja berbasis BSC lebih akurat. Demikian juga bias umum terhadap penilaian kinerja finansial BSC dapat diturunkan ketika manajer menerima informasi waktu implementasi strategi. Di sisi lain keberadaan informasi waktu implementasi strategi tidak mampu memberikan perbedaan pembobotan lebih pada kinerja non-finansial. Hasil penelitian konsisten dan mengkonfirmasi temuan Tayler (2010) dan Johnson, *et al.* (2014).

**Kata Kunci:** *Balanced scorecard*, keterlibatan manajer, dan informasi waktu implementasi strategi.

## **PENDAHULUAN**

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh keterlibatan manajer dalam pemilihan strategi dan informasi waktu implementasi strategi terhadap evaluasi kinerja dengan menggunakan *balanced scorecard* (BSC). Study ini memperluas studi Tayler (2010) dan Johnson, dkk. (2014), yaitu dengan menguji pengaruh keterlibatan manajer dalam pemilihan strategi dan informasi waktu implementasi strategi, yaitu kesesuaian waktu aktual dan target waktu yang direncanakan pada setiap persepektif BSC, terhadap evaluasi kinerja berbasis BSC. Emmett 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. Bias dalam evaluasi kinerja BSC dapat dibatasi dengan melibatkan manajer dalam pemilihan pengukuran *scorecard* dan membingkai *scorecard* sebagai *causal chain*. Penelitian ini menguji dampak *causal chain* variabel pemilihan strategi dan informasi waktu implementasi strategi terhadap efektivitas BSC yang belum diuji dalam Tayler (2010) dan Johnson, dkk. (2014).

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, perspektif internal dan eksternal, serta perspektif *lagging* dan *leading indicators*. Pengukuran melalui perspektif berganda BSC mampu menghantarkan organisasi pada peningkatan kinerja (Iselin, dkk.2008). Namun, perspektif berganda BSC juga dapat menyebabkan bias dalam keakurasian penilaian kinerja, karena adanya fiksasi fungsional (Ijiri, dkk. (1966) dalam Ashton (1976)).

Studi terkait bias dalam keakurasian kinerja BSC pertama kali dilakukan oleh Lipe dan Salterio (2000) dan studi tersebut juga sudah dilakukan oleh beberapa peneliti, seperti Tayler (2010); Cardinaels dan Deen-Driks (2010); Humphreys dan Trotman (2011); Ding dan Beaulieu (2011); Cheng dan Humphreys (2012); Johnson, dkk. (2014). Namun, studi sebelumnya masih sedikit yang membahas keterkaitan waktu implementasi strategi yang dapat menurunkan bias umum dalam penilaian kinerja berbasis BSC. Selanjutnya, dalam studi Johnson, dkk. (2014) yang menguji keefektifan strategi melalui pendapat manajer namun tidak mempertimbangkan kesuksesan strategi melalui keterlibatan manajer dalam pemilihan strategi, pengukuran, dan waktu implementasi dalam perlakuan (*treatment*) eksperimennya. Selain itu, studi Johnson, dkk. (2014) tidak memberikan informasi terkait waktu aktual dan perencanaan dalam implementasi strategi. Sehingga, study ini bermaksud untuk menjawab tiga pertanyaan dari permasalahan yang ada. Pertama, apakah keterlibatan manajer dalam pemilihan strategi dapat meningkatkan keakurasian evaluasi (menurunkan bias) kinerja non-finansial BSC? Kedua, apakah keberadaan informasi waktu implementasi strategi (kesesuaian waktu aktual dan target yang direncanakan) dapat meningkatkan keakurasian evaluasi (menurunkan bias) kinerja non-finansial BSC? Ketiga, apakah keterlibatan manajer dalam pemilihan strategi dan 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. Namun, dengan melibatkan manajer dalam pemilihan strategi akan mampu memberikan kepercayaan prediksi strategi yang akurat. Sesuai dengan Emett 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 dilibatkan dalam pemilihan strategi maka akan 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  $2 \times 2$  *between subject* dengan 50 partisipan, hasil analisis mengindikasikan bahwa manajer yang terlibat dalam pemilihan strategi memberikan pembobotan lebih pada kinerja non-finansial BSC, dan bias umum pada *lagging indicators* (kinerja finansial) dapat diturunkan dengan melibatkan manajer dalam pemilihan strategi. Konsisten dengan temuan ini, bias umum terhadap penilaian kinerja finansial BSC juga dapat dikurangi 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.

## KAJIAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN 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, Emett 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* (Emett dan Tayler, 2013).

Sesuai dengan temuan Tayler (2010), bahwa keterlibatan manajer dalam pemilihan strategi dengan *causal chain* dapat memitigasi optimistik pembuat keputusan. Dengan demikian, jika manajer dilibatkan dalam pemilihan strategi maka akan meningkatkan keakuratan strategi tersebut, yang nantinya akan mempengaruhi perhatiannya pada kinerja non-finansial BSC. Berdasarkan hal di atas, sehingga memunculkan adanya hipotesis bahwa:

**H<sub>1a</sub>: Manajer yang terlibat dalam pemilihan strategi akan memberikan pembobotan lebih pada kinerja non-finansial daripada kinerja finansial dalam mengevaluasi kinerja berbasis BSC.**

**H<sub>1b</sub>: Manajer yang tidak terlibat dalam pemilihan strategi akan memberikan pembobotan lebih pada kinerja finansial daripada kinerja non-finansial dalam mengevaluasi kinerja berbasis BSC.**

Ketika manajer memberikan pembobotan lebih pada kinerja finansial, maka manajer lebih berorientasi pada kinerja jangka pendek. Menurut Bartlett, dkk (2014) hal tersebut memunculkan bias dalam penilaian kinerja BSC, karena manajer terfiksasi pada ukuran kinerja finansial. Berdasarkan hal tersebut, maka manajer yang terlibat dalam pemilihan strategi akan

lebih akurat dalam mengevaluasi kinerja BSC daripada yang tidak terlibat. Sehingga, memunculkan hipotesis bahwa:

**H2: Manajer yang terlibat dalam pemilihan strategi akan lebih akurat dalam mengevaluasi kinerja non-finansial BSC daripada manajer yang tidak terlibat dalam pemilihan strategi.**

### **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, dkk. 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 (Hung dan Wu, 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<sub>3a</sub>: Manajer yang memperoleh informasi waktu implementasi strategi (kesesuaian waktu aktual dan target waktu yang direncanakan) pada setiap perspektif BSC akan memberikan pembobotan lebih pada kinerja non-finansial daripada kinerja finansial dalam mengevaluasi kinerja berbasis BSC.**

**H<sub>3b</sub>: Manajer yang tidak memperoleh informasi waktu implementasi strategi (ketidaksesuaian waktu aktual dan target 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, 2014). 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:

**H4: Manajer yang memperoleh informasi waktu implementasi strategi (kesesuaian waktu aktual dan target 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 hasil temuan-temuan Humpreys dan Trotman (2011); Cheng dan Humpreys (2012); Bartlett, dkk. (2014); Johnson, dkk. (2014) ketika manajer tidak hanya menerima informasi terkait strategi yang efektif, pengukuran saling berhubungan dan waktu implementasi strategi, namun dilibatkan juga dalam pemilihan strategi, pengukuran, dan target waktu dalam implementasi strategi serta memperoleh informasi waktu yang relevan maka pendapat terkait strategi tersebut akan lebih tepat lagi. Berdasarkan hal di atas, memunculkan hipotesis bahwa:

**H5: Manajer yang terlibat dalam pemilihan strategi dan memperoleh informasi waktu implementasi strategi (kesesuaian waktu aktual dan target yang direncanakan) paling akurat dalam mengevaluasi kinerja non-finansial BSC daripada manajer pada kondisi lainnya.**

## METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode eksperimen dengan desain eksperimen *2 x 2 between subject*. Implementasi keterlibatan manajer atau evaluator dalam pemilihan strategi baru di manipulasi dengan (terlibat dalam pemilihan strategi *versus* tidak terlibat). Informasi 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, dkk. (2014) dan Tayler (2010). Namun, dengan adanya modifikasi disesuaikan dengan konteks di Indonesia.

Partisipan dalam penelitian ini adalah Mahasiswa Magister Sains UGM. Semester 1, 2, dan 3. Partisipan dalam penelitian ini berjumlah 60. Kriteria yang ditetapkan, yaitu sudah menempuh mata kuliah Sistem Pengendalian Manajemen (SPM) atau Manajemen Keuangan (MK). Partisipan diasumsikan sebagai manajer (evaluator) yang akan mengevaluasi kinerja sebuah perusahaan, yaitu PT. Nada Nadi. PT. Nada Nadi merupakan perusahaan batik terkemuka di Indonesia yang memiliki dua divisi, yaitu divisi A dan divisi B. Di setiap divisi dipimpin oleh Kepala Divisi, dan 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 kemeja batik pada setiap pembelian semua jenis produk batik di atas harga tiga ratus ribu rupiah. Pada strategi kedua, menyediakan produk-produk batik dengan kualitas terbaik dan unik. Pengukuran terkait strategi yang ditawarkan yaitu; 1) skor survei pelanggan dan 2) skor penerimaan pelanggan. Kemudian, 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, H3a, H3b, dan H4 dalam penelitian ini diuji dengan menggunakan *Independent Sample T-Test*. Sedangkan, H5 diuji menggunakan *Two-Way Anova*.

## ANALISIS HASIL DAN PEMBAHASAN

Dari hasil pemeriksaan terhadap 60 partisipan yang mengikuti eksperimen, semua partisipan memenuhi kriteria sebagai partisipan. Namun, terdapat 3 partisipan (6%) yang tidak memahami informasi dalam konstruk eksperimen dan 7 partisipan (14%) yang tidak lulus cek manipulasi. Sehingga, ada 50 data yang dapat digunakan untuk analisis lanjutan.

**Tabel 1 Data Partisipan**

Keterangan	Jumlah	%
<b>Total partisipan yang mengikuti eksperimen</b>	<b>60</b>	<b>100</b>
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

## Pengujian Hipotesis H1a dan H1b

Hasil *Independent Sample T-Test* diperoleh bahwa nilai total *mean* sel A<sub>a</sub> & B<sub>a</sub> sebesar 3,7692 dan nilai total *mean* sel A<sub>b</sub> & B<sub>b</sub> sebesar 2,8462. Selanjutnya, hasil F hitung *levene t-test* sebesar 0,076 dengan signifikan pada 0,785. Mengingat signifikansi di atas 0,05 ( $0,785 > 0,05$ ), maka dapat disimpulkan bahwa kedua kelompok memiliki varians yang sama (homogen). Nilai t pada *equal variances assumed* adalah 4,076 dengan signifikansi 0,000. Jadi, dapat disimpulkan bahwa terdapat perbedaan pembobotan yang diberikan manajer ketika terlibat dalam pemilihan strategi, yaitu dengan memberikan pembobotan lebih pada kinerja non-finansial BSC. Sehingga, **hipotesis 1a yang diajukan dalam penelitian ini terdukung.**

Hasil *Independent Sample T-Test* diperoleh bahwa nilai total *mean* sel C<sub>a</sub> & D<sub>a</sub> sebesar 2,5417 dan nilai total *mean* sel C<sub>b</sub> & D<sub>b</sub> sebesar 3,5000. Selanjutnya, hasil F hitung *levene t-test* sebesar 0,135 dengan signifikan pada 0,717. Mengingat signifikansi di atas 0,05 ( $0,717 > 0,05$ ), maka dapat disimpulkan bahwa kedua kelompok memiliki varians yang sama (homogen). Nilai t pada *equal variances assumed* adalah -3.530 dengan signifikansi 0,002. Jadi, dapat disimpulkan bahwa terdapat perbedaan pembobotan yang diberikan manajer ketika tidak terlibat dalam pemilihan strategi, yaitu dengan memberikan pembobotan lebih pada kinerja finansial BSC. Sehingga, **hipotesis 1b yang diajukan dalam penelitian ini terdukung.**

**Tabel 2 Independent Sample T-test H1a dan H1b**

		Levene's Test for Equality of Variances		Mean	t-statistik	Sig.
		F	Sig			
Terlibat	Divisi A	0,076	0,785	3,7692	4,076	0,000
	Divisi B			2,8462		
Tidak terlibat	Divisi A	0,135	0,717	2,5417	-3.530	0,002
	Divisi B			3,5000		

## Pengujian H2

Dari hasil uji *Independent Sample T-Test*, diperoleh bahwa nilai total *mean* sel A & B sebesar 3,7692 dan nilai total *mean* sel C & D sebesar 2,5417. Selanjutnya, hasil F hitung *levene t-test* sebesar 0,700 dengan signifikan pada 0,411. Mengingat signifikansi diatas 0,05 ( $0,411 > 0,05$ ), maka dapat disimpulkan bahwa kedua kelompok memiliki varians yang sama (homogen). Nilai t pada *equal variances assumed* adalah 4,892 dengan signifikansi 0,000. Jadi,

dapat disimpulkan bahwa terdapat perbedaan penilaian pada kinerja non-finansial BSC antara manajer yang terlibat dalam pemilihan strategi dan tidak terlibat dalam pemilihan strategi. Sehingga, manajer yang terlibat dalam pemilihan strategi lebih akurat dalam mengevaluasi kinerja non-finansial BSC. Berdasarkan hasil evaluasi di atas, dapat dinyatakan bahwa **hipotesis (H2) yang diajukan dalam penelitian ini terdukung.**

**Tabel 3 Independent Sample T-test H2**

	Levene's Test for Equality of Variances		Mean	t-statistik	Sig
	F	Sig.			
Terlibat	0,700	0,411	3,7692	4,892	0,000
Tidak Terlibat			2,5417		

### **Pengujian H3a dan H3b**

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 *levене t-test* sebesar 0,411 dengan signifikan pada 0,528. Mengingat signifikansi diatas 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 *levене 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 3a yang diajukan dalam penelitian ini tidak terdukung.**

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 *levене 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 *levене 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 3b 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		

**Pengujian H4 dan H5**

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 aktual dan direncanakan) lebih akurat dalam mengevaluasi kinerja non-finansial BSC. Berdasarkan hasil evaluasi di atas, dapat dinyatakan bahwa **hipotesis (H4) yang diajukan dalam penelitian ini terdukung.**

**Tabel 5 Independent Sample T-test H5**

	Levene's Test for Equality of Variances		Mean	t-statistik	Sig.
	F	Sig.			
Ada waktu	2,098	0,160	3,4231	2,170	0,040
Tidak ada waktu			2,6923		

Dari hasil uji *Two-Way ANOVA* diperoleh bahwa nilai total *mean* sel A sebesar 4,2308, nilai total *mean* sel B sebesar 3,3077, nilai total *mean* sel C sebesar 2,8333, dan nilai total *mean* sel D sebesar 2,2500. Selanjutnya, hasil F hitung *levene t-test* sebesar 4,164 dengan signifikan pada 0,011. Mengingat signifikansi lebih kecil dari 0,05 ( $0,011 < 0,05$ ), maka dapat disimpulkan bahwa kedua kelompok tidak memiliki varians yang sama (tidak homogen). Kemudian, hasil *Tests of Between-Subjects Effects* nilai F sebesar 0,368 dengan signifikansi 0,547. Berdasarkan

hasil tersebut, kesimpulan sementara ditolak dan dapat disimpulkan kembali bahwa tidak terdapat perbedaan penilaian kinerja non-finansial BSC antara manajer yang terlibat dalam pemilihan strategi dan memperoleh waktu implementasi strategi (kesesuaian waktu aktual dan direncanakan) dengan kondisi lainnya. Selanjutnya, dapat dinyatakan bahwa **Hipotesis (H5) yang diajukan dalam penelitian ini tidak terdukung.**

**Tabel 6 Two-way Anova H5**

	Levene's Test for Equality of Variances		Mean	F-statistik	Sig
	F	Sig.			
SEL A	4,164	0,011	4,2308	0,368	0,547
SEL B			3,3077		
SEL C			2,8333		
SEL D			2,2500		

## **Pembahasan**

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui apakah terdapat perbedaan penilaian manajer antara kinerja finansial dan non-finansial BSC pada setiap perlakuan yang diberikan, yaitu dengan dilibatkan dalam pemilihan strategi dan memperoleh informasi waktu implementasi strategi (adanya kesesuaian waktu aktual dan waktu yang direncanakan). Dari hasil temuan H1a, H1b dan H2 mengindikasikan bahwa manajer yang terlibat dalam pemilihan strategi lebih akurat dalam mengevaluasi kinerja, karena lebih menekankan pada pengukuran kinerja non-finansial BSC dan bias akibat *motivated reasoning* dapat diturunkan. Temuan tersebut mendukung argumen Emmett dan Tayler (2013), bahwa bias umum dapat diturunkan dengan melibatkan manajer dalam pengukuran *scorecard* dan membingkai *scorecard* sebagai *causal chain*. Kemudian, mendukung hasil temuan Tayler (2010) bahwa keterlibatan manajer dalam pemilihan strategi dan *causal chain* dapat memitigasi optimistik pembuat keputusan.

H3a dan H3b tidak terdukung, mengindikasikan karena partisipan yang tidak berpengalaman. Sejalan dengan temuan 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). Namun, hasil temuan H4 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 Johson, dkk. (2014).

Hasil temuan H5 tidak sejalan dengan simpulan peneliti dari hasil temuan Humpreys dan Trotman (2011); Cheng dan Humpreys (2012); dan Bartlett, dkk. (2014) dan hasil penelitian ini tidak sejalan dengan temuan Johnson, dkk. (2014). Partisipan yang terlibat dalam penelitian ini berbeda dengan partisipan pada penelitian Johnson, dkk. (2014). Perbedaan tersebut terdapat pada pengalaman yang dimiliki partisipan. Pada penelitian Johnson, dkk. (2014) partisipan yang terlibat dalam penelitiannya memiliki pengalaman di atas 8 tahun. Sedangkan, partisipan pada penelitian ini didominasi oleh partisipan yang belum berpengalaman. Selain itu, penambahan informasi waktu implementasi strategi membuat partisipan memperoleh informasi yang terlalu banyak (*overload information*). Sehingga, partisipan tidak dapat menyerap informasi secara menyeluruh dan mengabaikan informasi tersebut. Sesuai dengan skema teori yang digunakan oleh Bartlett (1932) dalam Kock (2000). Struktur pemrosesan informasi yang digunakan oleh individu untuk menghasilkan, membuat keputusan, dan merespon untuk melakukan tindakan sesuai dengan stimulus sensorinya. Skema individu tersebut, dikembangkan melalui komunikasi, pengalaman, dan keduanya (Kock, 2000).

**Tabel 7 Ringkasan Hasil Uji Statistik**

<b>Hipotesis</b>	<b>Signifikansi</b>	<b>Keterangan</b>
H1a	0,000	Terdukung
H1b	0,002	Terdukung
H2	0,000	Terdukung
H3a	0,680	Tidak terdukung
H3b	0,908	Tidak terdukung
H4	0,040	Terdukung
H5	0,547	Tidak terdukung

### **KESIMPULAN, IMPLIKASI DAN KETERBATASAN PENELITIAN**

Berdasarkan analisis data yang dilakukan sebelumnya, maka beberapa kesimpulan yang dapat diambil dari penelitian ini, yaitu; manajer yang terlibat dalam pemilihan strategi memberikan pembobotan lebih pada kinerja non-finansial BSC dan bias umum pada indikator

*lagging* (kinerja finansial) dapat diturunkan dengan melibatkan manajer dalam pemilihan strategi. Informasi waktu implementasi strategi, yaitu adanya kesesuaian waktu aktual dan waktu yang direncanakan maupun tidak adanya kesesuaian waktu aktual dan waktu yang direncanakan tidak mampu memberikan perbedaan terhadap penilaian kinerja finansial dan non-finansial BSC. Namun, bias umum terhadap penilaian kinerja finansial BSC dapat diturunkan dengan memberikan informasi 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.

Hasil penelitian ini memberikan implikasi secara teoritis maupun praktis. Secara teoritis, hasil penelitian ini mampu memberikan bukti secara empiris bahwa keakurasian kinerja berbasis BSC terjadi ketika secara terpisah manajer terlibat dalam pemilihan strategi dan 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 keakurasian kinerja berbasis BSC. Secara praktis, 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

Dalam penelitian ini terdapat beberapa keterbatasan yang tidak dapat dihindari dan dapat mempengaruhi hasil penelitian. Keterbatasan tersebut adalah kasus dalam eksperimen ini disajikan dalam bentuk ilustrasi yang sederhana, meskipun telah diberikan penjelasan terhadap informasi yang penting dan relevan terkait dengan penyajian waktu implementasi strategi. Namun, rentang waktu yang diberikan tidak terlalu jauh sehingga dapat menimbulkan efek toleransi atas pencapaian kerjanya. Partisipan dalam penelitian ini sebagian besar adalah mahasiswa dengan tidak memiliki pengalaman. Sehingga, memungkinkan memberikan hasil yang berbeda ketika dilakukan pada partisipan yang lebih berpengalaman atau profesional. Selain itu, dibutuhkan kehati-hatian untuk menggeneralisasi penelitian ini ke dalam dunia praktik.

## 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.
- Bartleet, 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. 1996. 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.