

## Strategi pemitigasian bias pengukuran umum dalam evaluasi *balanced scorecard* dengan balikan eksplanatori

Rina Silvia<sup>1</sup>, Intiyas Utami<sup>2\*</sup>, Usil Sis Sucahyo<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Fakultas Ilmu Sosial dan Humaniora, Universitas Halmahera, Halmahera Utara, Indonesia

<sup>2</sup>Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Kristen Satya Wacana, Salatiga, Indonesia

\*Corresponding author. e-mail: [intiyas@staff.uksw.edu](mailto:intiyas@staff.uksw.edu)

### ARTIKEL INFO

#### Article history:

Available online 1 December 2016

#### Keywords:

Balanced Scorecard, common measures, unique measures, debiasing, common measures bias, effect common measures bias, explanatory feedback.

### ABSTRACT

*This study aims to prove the existence of a common measure bias in the evaluation of Balanced Scorecard and test strategies explanatory feedback as mitigation common measure bias. Efforts mitigation impact of the proposed common measure bias in this study is to provide knowledge to the method of explanatory feedback. This research uses experimental design factorial 2x2x2 between-within subjects with 56 participants S1 Accounting students are already taking courses in management accounting. The first hypothesis test in this research is using the independent t-test, comparing the performance measurement group before getting explanatory feedback. The second hypothesis test is using a paired t-test to see performance measurement division before and after getting explanatory feedback. Results of laboratory experiments show that there is a common measure bias in the manager before receiving explanatory feedback. Explanatory feedback method is supported as a strategy mitigation common measure bias in the evaluation of BSC.*

### ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk membuktikan adanya bias pengukuran umum dalam evaluasi Balanced Scorecard (BSC) dan menguji strategi balikan eksplanatori sebagai pemitigasi bias pengukuran umum. Upaya pemitigasian dampak bias pengukuran umum yang diusulkan dalam penelitian ini adalah memberikan pengetahuan dengan metoda balikan eksplanatori. Penelitian ini menggunakan desain eksperimen faktorial 2x2x2 antar-intra *subject* (*between-within subject*) dengan 56 partisipan mahasiswa S1 Akuntansi yang sudah mengambil mata kuliah akuntansi manajemen. Pengujian hipotesis pertama dalam penelitian ini menggunakan *independent t-test*, dengan membandingkan pengukuran kinerja grup sebelum mendapatkan balikan eksplanatori. Pengujian hipotesis kedua menggunakan *paired t-test* dengan melihat pengukuran kinerja divisi sebelum dan sesudah mendapatkan balikan eksplanatori. Hasil eksperimen laboratorium menunjukkan bahwa terjadi bias pengukuran umum pada manajer sebelum menerima balikan eksplanatori. Metoda balikan eksplanatori didukung sebagai strategi pemitigasi bias pengukuran umum pada evaluasi BSC.

## Pendahuluan

*Balanced Scorecard* (BSC) menjadi salah satu alat pengukuran kinerja yang paling banyak digunakan oleh perusahaan, hal ini didukung oleh survei yang dilakukan oleh Rigby dan Bilodeau (2013). BSC tidak hanya digunakan sebagai alat pengukuran kinerja, tetapi juga digunakan sebagai alat untuk mengimplementasikan dan memonitor strategi perusahaan (Kaplan dan Norton 1996a; 2001a; 2001b).

Penggunaan BSC harus meningkatkan pengambilan keputusan manajerial dengan menyelaraskan ukuran kinerja dengan tujuan dan strategi perusahaan dan unit bisnis perusahaan (Lipe dan Salterio 2000). Pengambilan keputusan manajer yang tepat akan berdampak pada evaluasi kinerja karyawan yang lebih akurat dan tepat terutama dalam mengalokasikan kompensasi. BSC terdiri dari pengukuran umum yang merupakan ukuran yang sesuai dengan strategi perusahaan, dan pengukuran unik, yang merupakan ukuran yang dibuat sesuai dengan strategi divisi (Grevinga 2013).

Hasil penelitian Lipe dan Salterio (2000) menemukan bahwa evaluasi kinerja unit yang dibuat oleh manajer menggunakan informasi yang disajikan dalam format BSC banyak dipengaruhi oleh kinerja yang diukur secara umum. Manajer yang hanya fokus pada pengukuran umum dan mengabaikan pengukuran unik ketika mengevaluasi kinerja bawahan atau karyawan, juga akan mempengaruhi kinerja karyawan. Dampaknya karyawan akan mengurangi usaha mereka terhadap aktivitas-aktivitas yang dianggap tidak diutamakan, karena aktivitas-aktivitas tersebut dianggap tidak akan mempengaruhi hasil evaluasi kinerjanya dan kompensasi yang akan diterima (Holmstrom dan Milgrom 1991; Malina dan Selto 2001). Hal ini akan menghambat perusahaan mencapai tujuannya karena seperti yang dikemukakan oleh Kaplan dan Norton (1996) semua ukuran dalam BSC dibuat untuk mencapai tujuan perusahaan.

Dominasi pada pengukuran umum dalam evaluasi menggunakan BSC berpotensi munculnya bias, bias tersebut disebabkan bahwa manajer hanya fokus pada pengukuran umum dan mengabaikan pengukuran unik ketika mengevaluasi kinerja bawahan. Manajer yang hanya fokus pada pengukuran umum pada hasil evaluasi kinerja BSC akan menjadi masalah, karena akan mengurangi manfaat dari BSC sebagai sistem manajemen strategi perusahaan (Libby et al. 2002; Lipe dan Salterio 2000; Dilla dan Steinbart 2005). Manfaat BSC berkurang karena semua komponen dalam BSC merupakan ukuran yang penting dalam kinerja perusahaan yang membantu perusahaan mencapai tujuannya.

Terdapat beberapa penelitian yang berfokus bagaimana mengurangi bias pengukuran umum yang telah teridentifikasi sebelumnya oleh Lipe dan Salterio (2000). Penelitian-penelitian tersebut menemukan bahwa pendekatan “*disaggregated/mechanically aggregated*” (Robert et al. 2004), pemberian informasi mengenai strategi unit bisnis (Banker et al. 2004), pemberian pengetahuan BSC (Dilla dan Steinbart 2005), meminta manajemen puncak untuk menilai kualitas strategi dalam menentukan kinerja divisi (Wong-on-wing et al. 2007), toleransi terhadap ambiguitas (Liedtka et al. 2008), dan peta strategi (Banker et al. 2011).

Lima faktor dalam mengurangi bias pengukuran umum yang merupakan *review* dari penelitian terdahulu yaitu; 1) Harus *disaggregated/mechanically aggregated* atau memisahkan BSC (Roberts, Albright, dan Hibbets 2004); 2) Menghubungkan evaluasi kinerja dengan kompensasi (Dilla dan Steinbart 2005); 3) Menggunakan pengetahuan dalam BSC (Dilla dan Steinbart 2005); 4) Memberikan laporan *assurance* tentang *judgment* (Libby et al. 2004); 5) Menerima informasi strategi secara rinci (Banker et al. 2004; 2011; Humphreys dan Trotman 2011).

Hasil dari beberapa penelitian tersebut dapat mengurangi dampak bias pengukuran umum, namun belum sepenuhnya dapat mengurangi dampak bias pengukuran umum karena penelitian dilakukan secara terpisah atau parsial. Penelitian yang dilakukan oleh Pramono dan Juniarti (2014); Georgina dan Juniarti (2015) dengan menggabungkan pendekatan *disaggregated/mechanically aggregated* dan pengetahuan hasilnya bahwa pendekatan tersebut dapat mengurangi bias pengukuran umum, tetapi pendekatan pengetahuan belum dapat membantu dalam mengurangi bias pengukuran umum.

Berdasarkan permasalahan bias pengukuran umum pada evaluasi BSC tersebut maka peneliti mengusulkan pemitigasian dampak dari bias pengukuran umum dengan berdasarkan kerangka Kennedy (1993; 1995) pengurangbiasan dengan memfokuskan pada sumber-sumber bias yaitu bias yang terkait dengan upaya meliputi motivasi dan klasifikasi dan data meliputi data internal dan eksternal. Metoda ini juga sejalan dengan penelitian Earley (2001; 2003) bahwa auditor yang diberikan balikan eksplanatori akan mempunyai pertimbangan profesional yang lebih baik dibandingkan yang tidak menerima balikan eksplanatori sehingga dalam evaluasi kinerja lebih akurat. Utami (2013) menemukan bahwa metoda balikan eksplanatori dapat digunakan sebagai strategi mitigasi efek halo sehingga pertimbangan profesional yang diambil menjadi lebih akurat.

Bias pengukuran umum sering dijelaskan sebagai ketidakmampuan pengambilan keputusan untuk menyertakan informasi unik dalam evaluasi BSC karena informasi ini membutuhkan usaha kognitif yang lebih untuk diproses. Hal ini dikarenakan individu memiliki keterbatasan memori dalam menyerap informasi. Pengurangbiasan yang berfokus pada penyebab bias yaitu upaya (motivasi) dan data (internal dan eksternal) dapat membantu dalam mengurangi bias kognitif. Dalam hal pengurangbiasan pengukuran umum evaluasi BSC dapat dijelaskan terkait dengan masalah data internal dan eksternal. Bias pengukuran umum menimbulkan dampak terhadap kinerja bawahan sehingga dapat dimitigasi dengan menyegarkan ingatan dengan berbagai informasi, pelatihan untuk memperoleh pengetahuan dari luar diri seseorang dengan metoda balikan eksplanatori.

Balikan eksplanatori untuk mengatasi permasalahan dalam pemitigasian dampak bias pengukuran umum dengan memberikan manajer jawaban yang benar dan sekaligus penjelasan tentang mengapa tahapan dan petunjuk dalam penugasan dilaksanakan untuk mendukung jawaban tersebut. Subjek yang menerima balikan eksplanatori memiliki kinerja signifikan lebih tinggi dalam penugasan pengendalian interen dibandingkan subjek yang tidak menerima balikan eksplanatori (Tuttle dan Stock 1998).

Isu penelitian ini adalah munculnya bias pengukuran umum dalam hasil evaluasi kinerja berbasis BSC, sehingga perlu strategi mitigasi untuk mengurangi dampak bias pengukuran umum pada evaluasi kinerja berbasis BSC. Tujuan penelitian ini adalah memberikan bukti empiris adanya bias pengukuran umum dalam evaluasi

kinerja BSC serta menguji balikan eksplanatori sebagai strategi mitigasi mengurangi dampak bias pengukuran umum dalam evaluasi kinerja BSC.

Hasil penelitian ini memberikan manfaat terhadap pengayaan literatur teori debiasing dalam strategi mitigasi bias pengukuran umum melalui metoda akuisisi pengetahuan balikan eksplanatori terhadap evaluasi kinerja BSC. Temuan ini melengkapi hasil riset terdahulu tentang mengurangi dampak bias pengukuran umum yang dilakukan oleh Robert, Albright dan Hibbets (2004); Libby, Salterio dan Webb (2004); Dilla dan Steinbart (2005); Banker, Chang dan Pizzini (2004) dan (2011).

Dalam hal pemitigasian bias pengukuran umum, penelitian ini berdasar pada riset yang dilakukan Kennedy (1993; 1995) tentang pengurangbiasan yang berfokus pada sumber upaya dan data, menggunakan metoda yang dilakukan oleh Earley (2001; 2003) yaitu yaitu swa-eksplanasi dan balikan eksplanatori yang hasilnya bahwa auditor yang diberikan balikan eksplanatori akan mengambil keputusan yang lebih tepat dari pada yang mendapatkan swa-eksplanatori. Penelitian ini sejalan dengan penelitian Libby, Salterio dan Webb (2004) yang meneliti bias pengukuran umum terkait upaya atau kualitas data dan penelitian Banker, Chang dan Pizzini (2004; 2011) terkait informasi yang rinci dan benar yang diberikan pada peserta.

Penelitian ini diharapkan dapat dimanfaatkan oleh berbagai macam jenis perusahaan atau lembaga sebagai masukan dan informasi bagi penentu kebijakan dalam mengevaluasi kinerja karyawannya, tidak hanya menggunakan pengukuran umum tetapi juga pertimbangkan pengukuran unik. Serta memberikan temuan bahwa bias pengukuran umum terjadi pada pengukuran kinerja menggunakan BSC. Dalam memitigasi bias pengukuran umum aspek penting yang perlu dipertimbangkan oleh pimpinan dalam mengelola sumber daya perlu mengantisipasi adanya bias tersebut melalui berbagai pelatihan.

## Tinjauan Pustaka dan Perumusan Hipotesis

### *Balanced Scorecard*

Konsep BSC dikembangkan oleh (Kaplan dan Norton 1990) yang berawal dari studi tentang pengukuran kinerja di sektor bisnis. BSC menerjemahkan misi dan strategi organisasi ke dalam tujuan operasional dan ukuran kinerja terdiri dari pengukuran finansial dan nonfinansial. Pengukuran nonfinansial meliputi tiga perspektif yaitu pembelajaran dan pertumbuhan, proses bisnis internal, dan pelanggan (Kaplan dan Norton 1992; 1996; 2001).

Perspektif keuangan menguraikan akibat ekonomi dari tindakan yang dilakukan dalam tiga perspektif lainnya. Perspektif pelanggan mendefinisikan segmen pelanggan dan segmen pasar yang akan disasar oleh perusahaan. Perspektif bisnis internal menguraikan proses internal yang dibutuhkan untuk menghasilkan nilai bagi para pelanggan dan pemilik. Perspektif pertumbuhan mendefinisikan kemampuan yang diperlukan oleh organisasi untuk menciptakan pertumbuhan dan perbaikan jangka panjang, dengan demikian BSC memberikan kerangka pikir bagi penjabaran strategi perusahaan kedalam pelaksanaannya. Kombinasi dari ke empat ukuran kinerja keuangan dan nonkeuangan tersebut dihubungkan dengan visi, misi dan strategi perusahaan (Grevinga 2013).

BSC juga merupakan sistem akuntansi manajemen yang memungkinkan perusahaan untuk menerjemahkan visi, misi dan strategi kedalam tindakan. BSC membantu manajemen dalam mengkomunikasikan tujuan strategis perusahaan dengan secara jelas menghubungkan tujuan tersebut dengan target-target kinerja yang relevan dan mengevaluasi kinerja karyawan berdasarkan hal tersebut (Johnson et al. 2013).

Tujuan utama BSC adalah untuk mengidentifikasi, mengkomunikasikan, dan mengimplementasikan strategi perusahaan di seluruh lapisan perusahaan (Kaplan dan Norton 1992; 1996). BSC membuat perusahaan dapat melacak hasil keuangan sambil memantau, dengan pengukuran nonkeuangan, bagaimana membangun kemampuannya di bidang pelanggan, proses serta karyawan dan sistem untuk mencapai pertumbuhan dan kemampuan menghasilkan laba di masa depan.

### **Pengukuran Umum dan Pengukuran Unik dalam *Balanced Scorecard***

BSC digunakan untuk mengevaluasi kinerja dalam hal ini termasuk ukuran umum maupun ukuran unik yang diselenggarakan oleh atribut finansial dan nonfinansial (Dilla dan Steinbart 2005). Menurut Kaskey (2008) pengukuran umum adalah pengukuran kinerja baik finansial maupun nonfinansial yang berlaku untuk seluruh lapisan perusahaan. Pada umumnya ukuran umum merupakan ukuran yang diterapkan diseluruh unit dalam perusahaan. Hal ini dikarenakan unit bisnis merupakan bagian dari perusahaan, maka beberapa ukuran akan berlaku umum untuk semua unit bisnis dan diidentifikasi sebagai ukuran umum (Gagne 2006). Contoh pengukuran umum antara lain, dari perspektif finansial adalah *return on sales*, dari perspektif pelanggan adalah *repeat sales*, dari perspektif proses bisnis internal adalah *return on supplier*, dari perspektif pembelajaran dan pertumbuhan adalah *hours of employee training per employee* (Lipe dan Salterio 2000).

Pengukuran unik adalah pengukuran yang disesuaikan dengan strategi divisional, pengukuran ini juga untuk finansial dan nonfinansial hanya berlaku pada masing-masing divisi. Setiap unit bisnis memiliki strategi dan tujuan spesifik yang berbeda-beda sehingga beberapa ukuran BSC akan bervariasi sesuai dengan strategi dan tujuan spesifik unit bisnis (Kaplan dan Norton 1993; Lipe dan Salterio 2000; Gagne, Hollister dan Tully 2006). Contoh pengukuran unik pada perspektif keuangan yaitu *new store sales & revenue per sales visit*, pada perspektif pelanggan yaitu *captured customers & referrals*, pada perspektif proses bisnis internal yaitu *orders filled within one week & catalog orders filled with errors*, pada perspektif pembelajaran dan pertumbuhan yaitu *average tenure of sales personel & stores computerizing* (Lipe dan Salterio 2000).

### Strategi Mitigasi Bias (*Debiasing*)

Bazerman dan Moore (2009) mendefinisikan *debiasing* adalah suatu prosedur untuk mengurangi atau mengeliminasi bias dari strategi kognitif pengambil keputusan. Menurut Serfas (2011) terdapat tiga level teknik untuk mengeliminasi bias pengukuran umum, pertama dengan menggunakan *knowledge, experience, expertise*, kedua dengan menggunakan *incentive* dan *accountability* dan yang ketiga dengan menggunakan *training* dan *tools*. Untuk mendukung keberhasilan *debiasing* dibutuhkan waktu dan usaha dari para pengambil keputusan (Serfas 2011). Ketika usaha yang diberikan tidak cukup untuk meningkatkan kualitas penilaian dapat menggunakan alat bantu keputusan.

Einhorn (1972) menemukan adanya peningkatan akurasi penilaian manusia dapat terjadi ketika informasi mengenai keputusan diubah menjadi bentuk kuantitatif dan hasilnya digeneralisasi menggunakan *mechanical combination rule* (dalam Robert, Albright dan Hilbbets 2004). Bowman (1963) menyarankan untuk mengkombinasikan manusia dan model dengan menggunakan "*clinical synthesis*", yaitu individu menggunakan output dari model sebagai input untuk keputusan akhir individu (dalam Robert, Albright dan Hilbbets 2004).

Aplikasi daritemuan Einhorn (1972) dan Bowman (1963) dalam BSC meliputi dua langkah: (1) *mendisagregatkan* keputusan menjadi beberapa keputusan yang lebih kecil dan (2) *mengaggregatkan* keputusan yang lebih kecil kedalam nilai total berdasarkan *predetermined weights* (Robert, Albright dan Hilbbets 2004). Pendekatan *disaggregated/mechanically aggregated* merupakan alat untuk mengurangi bias dengan menyederhanakan informasi yang perlu diproses (Robert, Albright dan Hilbbets 2004). Pendekatan *disaggregated/mechanically aggregated* dalam hal ini juga diartikan sebagai pendekatan yang tidak dibandingkan kinerja satu unit dengan unit lainnya tetapi dengan melakukan penilaian secara individual untuk masing-masing unit (Grevinga 2013).

Pendekatan *disaggregated/mechanically aggregated* mampu mengurangi bias pengukuran umum karena BSC yang dipisahkan (*disaggregated*) lebih memberikan perhatian pada ukuran unik dalam devisi tertentu tidak hanya pada pengukuran umum saja (Grevinga 2013). Contoh dari penerapan *disaggregated/mechanically aggregated* ini dengan mengevaluasi kinerja secara terpisah atas 16 ukuran kinerja BSC dan kemudian *mechanically aggregated*, yaitu mengumpulkan secara mekanis penilaian yang terpisah tersebut dengan menggunakan bobot yang telah ditetapkan sebelumnya untuk masing-masing ukuran. Setelah keduanya dilaksanakan, kemudian partisipan membuat evaluasi keseluruhan. Karena melakukan penilaian yang terpisah dan diukur satu persatu tiap ukuran, penilai menjadi lebih fokus dalam melakukan penelitian kinerja, karena memperhatikan baik pengukuran umum maupun ukuran unik.

Pendekatan lainnya yang dilakukan untuk mengurangi bias pengukuran umum adalah dengan pengetahuan (Dilla dan Steinbart 2005). Ditemukan bahwa pengambil keputusan berpengalaman akan menggunakan langkah-langkah umum maupun unik dalam evaluasi kinerja BSC. Penelitian Libby, Salterio dan Webb (2004) meneliti bias pengukuran umum terkait dengan upaya atau terkait dengan masalah data yang berkualitas hasilnya dalam pengambilan keputusan dengan meningkatkan kualitas keandalan data. Banker, Chang dan Pizzini (2004) mengurangi bias pengukuran umum dengan memperhitungkan strategi jumlah informasi yang diterima (tidak ada informasi rinci atau narasi dan ada informasi grafis dari strategi divisi) hasilnya bahwa peserta yang menerima informasi rinci strategi menggunakan langkah-langkah umum maupun unik dalam BSC. Dalam percobaan lanjutan Banker, Chang dan Pizzini (2011) menemukan bahwa peserta yang menerima peta strategi lebih memberikan keputusan terkait umum dan unik daripada peserta yang hanya menerima deskripsi naratif.

Dengan demikian, lima faktor yang dapat mengurangi bias pengukuran umum dalam BSC adalah; 1) Harus memisahkan BSC (Roberts, Albright, dan Hibbets 2004); 2) Menghubungkan evaluasi kinerja dengan kompensasi (Dilla dan Steinbart 2005); 3) Menggunakan pengetahuan dalam menggunakan BSC (Dilla dan Steinbart 2005); 4) Memberikan laporan *assurance* tentang *judgment* (Libby et al. 2004); 5) Menerima informasi strategi secara rinci (Banker et al. 2004; 2011; Humphres dan Trotman 2011).

### Strategi Mitigasi Bias (*Debiasing*) dengan Balikan Eksplanatori

Pengetahuan yang luas disertai penugasan berbasis keahlian disyaratkan melalui praktik penugasan dan diikuti dengan balikan yang akurat, lengkap, serta informatif akan meningkatkan kemampuan seseorang terutama relevan dengan penilaian yang didasarkan pada BSC, semakin baik pembuat keputusan memahami teori dan stuktur BSC seharusnya semakin mudah untuk menggabungkan ukuran-ukuran baik ukuran umum dan unik ketika membandingkan dan mengevaluasi kinerja masing-masing unit bisnis.

Balikan eksplanatori adalah menyediakan jawaban yang benar atas penugasan pengendalian internal, serta menyediakan informasi bagaimana melaksanakan penugasan maka proses pembelajaran lebih komprehensif dibandingkan yang hanya menyediakan informasi tentang jawaban penugasan, sebagai konsekuensi subyek yang menerima balikan eksplanatori memiliki kinerja yang lebih tinggi daripada yang menerima *outcome feedback* (Bonner dan Walker 1994).

Akuisisi pengetahuan dalam audit Bonner dan Walker (1994) adalah menyelidiki bagaimana auditor belajar di bawah berbagai pelatihan. Peserta dikenakan pelatihan berbagai jenis dan kombinasi dari instruksi dan umpan balik saat pelatihan untuk melakukan rasioanalisis tugas yang kompleks. Temuan utama mereka menunjukkan bahwa balikan eksplanatori ditambah dengan instruksi merupakan bentuk pengetahuan prosedural. Bonner dan Walker (1994) juga menjelaskan bahwa kombinasi instruksi atasan kepada bawahan dan balikan eksplanatori terkait dengan bagaimana menentukan jawaban yang benar membantu auditor pemula memperoleh keahlian prosedural. Namun demikian, intervensi pelatihan dengan balikan eksplanatori adalah mahal, karena memerlukan keterlibatan pelatih (*trainer*) yang pada umumnya adalah auditor senior untuk menyiapkan contoh kasus dan penyelesaiannya. Bonner dan Walker (1994) menemukan bahwa hasil umpan balik sama efektifnya dengan balikan eksplanatori ketika didahului dengan pemahaman instruksi pada aturan awal.

Kerangka pengurangbiasan dalam bias pengukuran umum dapat dijelaskan dalam penelitian Kennedy (1993; 1995) dengan fokus pada penyebab bias yaitu upaya (motivasi) dan data internal dan eksternal. Hal ini sesuai dengan penelitian Libby, Salterio dan Webb (2004) yang meneliti bias pengukuran umum terkait dengan upaya atau berhubungan dengan data yang berkualitas. Serta penelitian Banker, Chang dan Pizzini (2004; 2011) dengan memberikan subjek informasi secara rinci dan benar. Penelitian ini mengadopsi metoda yang dilakukan Earley (2001; 2003); dan Utami (2013).

Earley (2001) memperluas penelitian Bonner dan Walker (1994) dengan melakukan pengujian efektivitas dua metoda akuisisi pengetahuan yaitu swa-eksplanasi (*self-explanation*) dan balikan eksplanatori (*explanatory feedback*). Swa-eksplanasi merupakan metoda akuisisi pengetahuan dengan memberikan kesempatan bagi individu untuk menjelaskan pada diri mereka sendiri rasionalisasi jawaban yang mereka pilih atas beberapa kasus yang diberikan.

Earley (2003) memperluas eksperimen sebelumnya (Earley 2001) dengan membandingkan efek cakupan informasi yang disajikan dalam *outcome feedback* dan *explanatory feedback*. Bonner dan Walker (1994) menggunakan keduanya untuk memperoleh pengetahuan prosedural dan hasilnya bahwa balikan eksplanatori lebih optimal daripada *outcome feedback* dalam mengatasi kesenjangan kognitif pada penugasan yang dinamis.

Utami (2013) dalam penelitiannya memberikan bukti bahwa swa-eksplanasi tidak mampu merevisi penilaian awal yang diberikan. Swa-eksplanasi tidak dapat digunakan sebagai strategi mitigasi efek halo dibandingkan balikan eksplanatori merupakan metoda akuisisi pengetahuan yang bisa menjadi strategi mitigasi bias efek halo pada auditor.

### Bias Pengukuran Umum dalam Evaluasi *Balanced Scorecard*

BSC pada awalnya diperkenalkan sebagai alat pengukuran kinerja (Kaplan dan Norton 1992), kemudian berkembang bukan hanya sebagai alat pengukuran kinerja namun juga sebagai alat implementasi dan memonitor strategi (Kaplan dan Norton 1996; 2001). Penelitian Lipe dan Salterio (2000) menemukan adanya bias pengukuran umum dimana para partisipan yang bertindak sebagai manajer hanya fokus pada pengukuran umum dan mengabaikan pengukuran unik ketika mengevaluasi kinerja karyawan. Adanya bias pengukuran umum karena manajer lebih cenderung menggunakan ukuran umum daripada ukuran unik (Lipe dan Salterio 2000; Humphreys dan Trotman 2011; Banker, Chang dan Pizzini 2004). Bias pengukuran umum sering dijelaskan sebagai ketidakmampuan pengambil keputusan untuk menyertakan informasi unik dalam evaluasi kinerja, karena informasi ini membutuhkan usaha cognitive yang lebih untuk bisa diproses (Slovic dan MacPhillamy 1974; Lipe dan Salterio 2005). Sejalan dengan Johnson (2013) yang menyatakan bahwa ketergantungan pengambil keputusan pada ukuran umum disebabkan oleh ketidakmampuan untuk mempertimbangan informasi-informasi yang independen. Hal ini terjadi karena individu dibatasi oleh ketersediaan informasi dalam memori mereka (Tversky dan Kahneman 1973; 1974).

Dalam melakukan evaluasi kinerja manajer menggunakan kedua ukuran yaitu pengukuran umum dan unik untuk menilai kinerja bawahannya. Dampak bias pengukuran umum adalah mengurangi manfaat BSC sebagai alat manajemen strategi perusahaan dan membatasi keefektifan BSC sebagai alat pengukuran kinerja (Dilla dan Steinbart 2005). Selain itu, bias pengukuran umum juga mempengaruhi manajer untuk mengambil keputusan yang kurang tepat terutama dalam menentukan kompensasi (Malina dan Selto 2001). Hal ini sejalan dengan penelitian (Grevinga 2013) dengan adanya bias pengukuran umum hasil keputusan manajer menjadi tidak tepat, sehingga pemberian kompensasi kepada karyawan juga menjadi tidak tepat yang akan berdampak pada kinerja karyawan dan juga mengurangi semangat karyawan untuk berusaha.

Dengan adanya pengurangan kinerja karyawan terhadap aktivitas-aktivitas yang dianggap tidak dievaluasi dalam hal ini adalah pengukuran unik akan menghambat perusahaan mencapai tujuannya, karena karyawan yang melihat evaluasi kinerja yang tidak konsisten akan merasa tidak adil. Ketidakpuasan ini dapat menyebabkan perusahaan berhenti menghubungkan BSC dengan keputusan kompensasi (Ittner, Larcker dan Mayer 2003).

Hasil evaluasi kinerja yang berfokus pada pengukuran umum dalam evaluasi perbandingan didasari setidaknya tiga faktor. Pertama, pengukuran umum membentuk himpunan informasi yang lebih sederhana dari keseluruhan informasi, dan secara kognitif lebih mudah untuk menguasai dan mengelola sedikit daripada banyak informasi (Anderson, 1990). Kedua, tidak hanya mengurangi informasi secara keseluruhan tetapi juga mengakibatkan berkurangnya kategori atau jenis informasi yang harus dikelola (Lipe dan Salterio 2002). Ketiga, pengukuran umum merupakan satu-satunya informasi yang tersedia untuk secara langsung digunakan untuk membandingkan hasil kinerja (Robert, Albright dan Hibbets 2004). Dengan demikian, maka hipotesis yang muncul adalah:

H<sub>1a</sub>: Dalam evaluasi BSC, pada kondisi pengukuran umum divisi A lebih baik daripada divisi B, individu cenderung memilih pengukuran umum daripada pengukuran unik.

H<sub>1b</sub>: Dalam evaluasi BSC, pada kondisi pengukuran unik divisi B yang mempunyai kinerja kurang baik daripada divisi A, individu cenderung memilih pengukuran umum daripada pengukuran unik.

### **Balikan Eksplanatori sebagai Strategi Pemitigasian Bias Pengukuran Umum**

Bias pengukuran umum sering dijelaskan sebagai ketidakmampuan pengambil keputusan untuk menyertakan informasi unik dalam evaluasi kinerja, karena informasi ini membutuhkan usaha kognitif yang lebih untuk bisa diproses (Slovic dan MacPhillamy 1974; Lipe dan Salterio 2005). Dampak bias pengukuran umum adalah akan mengurangi manfaat dari BSC (Lipe dan Salterio 2000; Libby, Salterio dan Webb 2002; 2004 Robert, Albright dan Hibbets 2004; Dilla dan Steinbart 2005).

Terdapat beberapa penelitian yang berfokus bagaimana mengurangi bias pengukuran umum yang telah teridentifikasi sebelumnya oleh Lipe dan Salterio (2000). Solusi yang diteliti diantaranya; pendekatan "*disaggregated/mechanically aggregated*" (Robert et al. 2004), pemberian informasi mengenai strategi unit bisnis (Banker et al. 2004), pemberian pengetahuan BSC (Dilla dan Steinbart 2005), meminta manajemen puncak untuk menilai kualitas strategi dalam menentukan kinerja divisi (Wong-on-wing et al. 2007), toleransi terhadap ambiguitas (Liedtka et al. 2008), dan peta strategi (Banker et al. 2009).

Pendekatan untuk mengurangi bias pengukuran umum dapat berkurang tetapi belum optimal, hal tersebut dikarenakan penelitian dilakukan secara terpisah. Penelitian yang menggabungkan kedua pendekatan "*disaggregated/mechanically aggregated*" dan pengetahuan (Pramono dan Juniarti 2014; Georgina dan Juniarti 2015) hasilnya masih belum optimal karena pendekatan pengetahuan belum membantu dalam mengurangi bias pengukuran umum.

Berdasarkan hal tersebut peneliti mengusulkan kerangka pemikiran pengurangbiasan dengan memfokuskan pada sumber-sumber bias yaitu bias yang terkait dengan upaya dan data. Kinerja merupakan suatu fungsi dari upaya dan data. Upaya meliputi dua komponen yaitu kapasitas dan motivasi, sedangkan data terdiri dari data internal dan data eksternal. Kapasitas menunjukkan kemampuan pengambil keputusan membuat pertimbangan dan pengambilan keputusan yang tepat. Motivasi merupakan hal-hal yang mendorong pengambil keputusan untuk berbuat yang terbaik untuk memaksimalkan kepuasan. Data internal terkait pengetahuan yang disimpan dalam ingatan, sedangkan data eksternal terkait pada informasi atau sinyal dari lingkungan (Kennedy 1993; 1995).

Penelitian dibidang audit yang dilakukan oleh Earley (2001; 2003) menemukan bahwa dengan memberikan balikan eksplanatori auditor lebih memberikan pertimbangan yang profesional daripada yang tidak diberi balikan eksplanatori, dan sesuai dengan penelitian Utami (2013) bahwa balikan eksplanatori berupa hasil review manajer merupakan metoda akuisisi pengetahuan yang bisa menjadi strategi mitigasi efek halo pada auditor. Balikan eksplanatori dapat meningkatkan pertimbangan profesional auditor.

Pengambil keputusan yang memiliki pengetahuan prosedural tentang bagaimana melaksanakan penugasan keahlian akan memberikan penilaian dengan pertimbangan yang berbeda dengan pengambil keputusan yang kurang memiliki pengetahuan, khususnya untuk tugas yang rumit (Bonner 1990). Hasil ini didukung oleh penelitian Earley (2001; 2003), bahwa auditor pemula (*novice auditors*) yang mempelajari penentuan kelayakan ukuran dari klien dalam penilaian real estat mempunyai performa yang lebih baik pada purnauji ketika mereka diberikan umpan balik penjelas terkait dengan tanda-tanda informasi yang disediakan. Penelitian yang dilakukan oleh Banker, Chang dan Pizzini (2004; 2011), dengan memberikan informasi rinci dari strategi divisi dan tidak memberikan informasi rinci atau narasi, menemukan bahwa peserta yang menerima informasi rinci dari strategi lebih mempertimbangkan tindakan-tindakan umum dan unik dalam evaluasi BSC. Begitu pula dengan penelitian yang dilakukan oleh Humphreys dan Trotman (2011) bahwa peserta yang diberi informasi strategi juga strategi maps dalam evaluasi BSC akan memperhatikan pengukuran umum dan unik. Dengan balikan eksplanatori atau informasi, jawaban serta langkah-langkah strategi yang benar akan lebih mudah menggabungkan kedua pengukuran baik pengukuran umum dan unik ketika membandingkan dan mengevaluasi kinerja masing-masing unit bisnis. Berdasarkan argumentasi dari hasil riset terdahulu maka hipotesis kedua yang diusulkan adalah sebagai berikut:

- H<sub>2a</sub>: Dalam evaluasi BSC, pada kondisi pengukuran umum divisi A lebih baik daripada divisi B, individu dengan balikan eksplanatori cenderung memilih pengukuran unik daripada pengukuran umum.
- H<sub>2b</sub>: Dalam evaluasi BSC, pada kondisi pengukuran umum divisi B kurang baik daripada divisi A, individu dengan balikan eksplanatori cenderung memilih pengukuran unik daripada pengukuran umum.
- H<sub>2c</sub>: Dalam evaluasi BSC, pada kondisi pengukuran unik divisi A lebih baik daripada divisi B, individu dengan balikan eksplanatori cenderung memilih pengukuran unik daripada pengukuran umum.
- H<sub>2d</sub>: Dalam evaluasi BSC, pada kondisi pengukuran unik divisi B kurang baik daripada divisi A, individu dengan balikan eksplanatori cenderung memilih pengukuran unik daripada pengukuran umum.

## Metoda Penelitian

### Desain Eksperimen

Metoda yang dipilih untuk menjawab pertanyaan penelitian ini adalah metoda eksperimen laboratorium. Metoda eksperimen laboratorium untuk menguji teori yang menerangkan hubungan sebab akibat (Shadish, Cook dan Campbell 2002). Kekuatan metoda eksperimen adalah kemampuan peneliti dalam memanipulasi variabel independen dan mengontrol variabel lain yang berpotensi memengaruhi variabel dependen lain namun tak relevan dengan tujuan penelitian (Nahartyo dan Utami 2015). Metode eksperimen merupakan satu-satunya metode riset yang, secara prinsip mampu menunjukkan hubungan kausal antara variabel independen dengan variabel dependen, lewat randomisasi yang tepat, pengaruh variabel ekstrani dapat dikurangi atau ditiadakan sehingga validitas internal penelitian dapat diperoleh (Nahartyo dan Utami 2015). Peneliti terlibat dalam pembuatan tatanan buatan melakukan manipulasi terhadap variabel tertentu (Indrianto dan Supomo, 1999). Desain eksperimen adalah desain grup kontrol dengan purwauji-purnauji (*pretest-posttest control group design*).

Desain eksperimen ini menggunakan Lipe dan Salterio (2000) dan Dilla dan Steinbart (2005). Partisipan diminta berperan sebagai manajer tingkat pusat yang memiliki tugas mengevaluasi kinerja dua divisi dari PT Trisuna Garment Corporation (Perusahaan ekspor yang bergerak di bidang garmen). Dua divisi tersebut adalah Divisi Alexa-Wear (Divisi A) dan Divisi Baluna-Wear (Divisi B). Divisi A perusahaan bergerak di bidang pakaian remaja, divisi B perusahaan yang berorientasi pakaian seragam. Penilaian kinerja divisi dilakukan dengan BSC. Masing-masing BSC terdiri dari empat pengukuran (*financial, customer related, internal business dan learning growth*).

Masing-masing pengukuran terdiri dari empat kategori pengukuran, sehingga total ada enam belas kategori pengukuran. Dari tiap kategori pengukuran dua di antaranya adalah ukuran umum dan sisanya adalah ukuran unik, demikian pula pada tiga pengukuran lainnya. Dari semua kategori pengukuran, tiap divisi memiliki kinerja lebih baik dari targetnya. Persentase di atas target memiliki nilai yang bervariasi. Manipulasi diberikan dengan memberi angka presentase yang sama pada ukuran umum, dan pada pengukuran unik untuk Divisi A maupun Divisi B. Ukuran unik pada Divisi A berbeda dengan ukuran unik Divisi B, namun angka presentase realisasi di atas target adalah sama. Variabel yang diukur adalah keputusan pengukuran kinerja dari skala 0 s/d 100 untuk tiap-tiap kategori pengukuran.

Divisi Alexa-Wear (Divisi A) merupakan divisi dari PT Trisuna Garment Corporation yang memfokuskan pada penjualan pakaian remaja perempuan. Alexa-Wear harus mampu bersaing dengan baik apalagi dengan diterapkan pengukuran kinerja berbasis BSC, Manajer Alexa-Wear berharap bahwa sistem tersebut akan mampu membuat terus melakukan perbaikan-perbaikan atas kekurangan-kekurangan dimasa sekarang, dan terus melakukan inovasi-inovasi produk demi bertahan dalam dinamika industri fashion yang sangat kompetitif.

**Tabel 1.** Ukuran umum dan unik BSC Divisi Alexa-Wear dan Baluna-Wear

<i>Type</i>	<i>Measure</i>
<i>Financial Measures</i>	
<i>Common</i>	<i>Return on sales</i>
<i>Common</i>	<i>Sales growth</i>
<i>Unique-Alexa</i>	<i>New stores sales</i>
<i>Unique-Alexa</i>	<i>Market share relative to retail space</i>
<i>Unique-Baluna</i>	<i>Revenue per sales visit</i>
<i>Unique-Baluna</i>	<i>Catalog Profits</i>
<i>Customer Related Measures</i>	
<i>Common</i>	<i>Repeat sales</i>
<i>Common</i>	<i>Customer satisfaction rating</i>
<i>Unique-Alexa</i>	<i>Mystery shopper program rating</i>
<i>Unique-Alexa</i>	<i>Return by customers as percent of sales</i>
<i>Unique-Baluna</i>	<i>Captured Costumers</i>
<i>Unique-Baluna</i>	<i>Refferals</i>
<i>Internal business process</i>	
<i>Measures</i>	<i>Return to suppliers</i>
<i>Common</i>	<i>Average Mardowns</i>
<i>Common</i>	<i>Average major brand name per store</i>
<i>Unique-Alexa</i>	<i>Sales from new market leaders</i>
<i>Unique-Alexa</i>	<i>Orders Filled within one week</i>
<i>Unique-Baluna</i>	<i>Catalog orders filled with errors</i>
<i>Unique-Baluna</i>	
<i>Learning and growth Measures</i>	
<i>Common</i>	<i>Hour to employee training peremployee</i>
<i>Common</i>	<i>Employee sugestion per employee</i>
<i>Unique-Alexa</i>	<i>Average tenure of sales personel</i>
<i>Unique-Alexa</i>	<i>Stores Computerizing</i>
<i>Unique-Baluna</i>	<i>Persent sales manajers with MBA degrees</i>
<i>Unique-Baluna</i>	<i>Database Certification of clerks</i>

Sumber: Lipe dan Salterio (2000)

Begitu pula dengan Baluna-Wear (Divisi B) yang mengkhususkan pada penjualan pakaian seragam perempuan, divisi tetap optimis dan masih melihat setiap peluang yang terbuka ditengah potensi ancaman yang dihadapi, melalui upaya-upaya kebijakan induk perusahaan, diharapkan divisi tetap bertumbuh dan boleh mencatatkan rekor baru terbaiknya di tahun yang akan datang untuk kemudian mampu memberikan hasil akhir yang lebih baik lagi bagi semua kalangan. Pada kedua divisi PT Trisuna memiliki pengukuran kinerja umum dan unik yang berbeda sesuai dengan strategi dan tujuan perusahaan.

**Tabel 2.** Matrik Eksperimental

Pengukuran Kinerja		Balikan Eksplanatori	
		Purwauji	Purnauji
Pengukuran umum	Divisi A	Grup A1.1	Grup A2.1
	Divisi B	Grup A1.2	Grup A2.2
Pengukuran unik	Divisi A	Grup B1.1	Grup B2.1
	Divisi B	Grup B1.2	Grup B2.2

Eksperimen menggunakan desain faktorial  $2 \times 2 \times 2$  antar-intra subject (*between-within subject*). Faktor antar subjek adalah pengukuran kinerja terdiri dari dua level yaitu pengukuran umum dan pengukuran unik. Desain intra subjek (*within subject*) memiliki dua faktor yang pertama adalah relatif pengukuran kinerja divisi dengan divisi lainnya. Faktor ini memiliki dua tingkat: Divisi A lebih baik daripada Divisi B pada pengukuran umum, dan Divisi A lebih baik daripada Divisi B pada pengukuran unik. Setiap subjek mengevaluasi kinerja kedua divisi, Divisi A dan Divisi B adalah faktor *within subject*. Faktor kedua *within subject* adalah subjek diminta menentukan keputusan sebelum diberikan balikan eksplanatori dan setelah diberikan balikan eksplanatori.

Manipulasi balikan eksplanatori diberikan dalam bentuk masukan konsultan perusahaan bahwa manajer perlu mencermati konsep BSC yang memperhatikan konsep keuangan maupun nonkeuangan.

## Partisipan

Partisipan dalam penelitian ini 28 orang tiap sel dengan subjek adalah mahasiswa Akuntansi yang sudah mengambil mata kuliah Akuntansi Manajemen. Alasan menggunakan subjek mahasiswa yang sudah mengambil mata kuliah akuntansi manajemen: Dalam mata kuliah akuntansi manajemen terdapat pembelajaran tentang BSC sehingga subjek diharapkan mampu menyerap informasi desain kasus eksperimen berdasarkan empat perspektif BSC yang didalamnya terdapat pengukuran umum dan unik.

Pemilihan subjek mahasiswa dikarenakan beberapa alasan: 1) Mahasiswa pada tahap tersebut telah banyak belajar tentang BSC dan evaluasi kinerja sehingga dipertimbangkan dapat melakukan penilaian kinerja; 2) Keakraban dengan BSC akan mengurangi bias pengukuran umum dalam hal ini mahasiswa akuntansi yang sudah mendapat mata kuliah akuntansi manajemen (Grevinga 2013); 3) Grevinga (2013) juga menemukan tidak ada bias dalam penggunaan mahasiswa akuntansi manajemen dalam melakukan penilaian kinerja menggunakan BSC karena mahasiswa menggunakan kedua tindakan umum dan unik dalam evaluasi kinerja mereka pada saat pengujian; 4) Clinton (1999) dalam Cheng et al. (2003) menyatakan bahwa penelitian-penelitian sebelumnya dalam literatur akuntansi dan manajemen terkait penelitian pertimbangan dan pembuatan keputusan, mahasiswa dibenarkan sebagai pengganti manajer; 5) Ashton dan Kramer (1980) memberikan bukti nyata bahwa dengan penelitian membandingkan antara audit berpengalaman dengan mahasiswa dan hasilnya bahwa mahasiswa audit pengganti yang baik untuk auditor pada tugas penilaian; 6) Nahartyo dan Utami (2015) menyatakan ketika penelitian ditekankan pada aspek kognitif manusia dalam memproses informasi dan mengambil keputusan secara umum, maka penggunaan mahasiswa sebagai penyuluh profesional dapat diterima secara ilmiah sehingga penggunaan mahasiswa tidak akan mendistorsi temuan riset; 7) Menggunakan manajer yang sesungguhnya pada perusahaan yang menggunakan BSC dapat mengakibatkan bias, karena penilaiannya akan lebih cenderung pada divisi mereka bekerja sehingga hasilnya tidak *independent*; 8) Literatur psikologi menunjukkan bahwa mahasiswa mampu mengolah informasi yang sama dengan individu profesional dalam eksperimen psikologi (Nahartyo dan Utami 2015).

## Tatanan Eksperimen

- a. Subjek secara random akan dibagi mendapat modul secara acak kedalam dua grup yaitu (grup A1.1, A1.2 dan A2.1, A2.2) yaitu grup sebelum dan sesudah mendapatkan balikan eksplanatori dengan menyajikan enam belas kategori pengukuran Divisi A dan B dengan kinerja pengukuran umum Divisi A lebih baik daripada Divisi B, serta (Grup B1.1, B1.2 dan B2.1, B2.2) yaitu grup sebelum dan sesudah mendapat balikan eksplanatori pada kedua Divisi A dan Divisi B dengan kinerja pengukuran unik Divisi A lebih baik daripada Divisi B.
- b. Subjek mengisi identitas subjek secara lengkap.
- c. Halaman berikutnya menyajikan *review* akuntansi manajemen diberikan dalam bentuk 10 pertanyaan.
- d. Halaman berikutnya menyajikan peran dan tugas yang harus dilakukan oleh subjek dan gambaran profil perusahaan.
- e. Pengukuran awal sebagai bentuk penilaian partisipan sebelum diberikan manipulasi, manipulasi diberikan dalam skala 0 sampai dengan 100.
- f. Manipulasi diberikan pada dua kelompok. Manipulasi pertama adalah menyajikan enam belas kategori pengukuran Divisi A dan B dengan memberi penekanan kinerja Divisi A lebih baik daripada kinerja Divisi B pada pengukuran umum. Sedangkan manipulasi kedua adalah enam belas kategori pengukuran kinerja Divisi A dan Divisi B dengan memberi penekanan kinerja Divisi A lebih baik daripada Divisi B pada pengukuran unik.
- g. Setelah diberi manipulasi, subjek diminta menjawab pertanyaan pengecekan manipulasi dan menentukan keputusan atas penilaian kinerja (Divisi) sesuai dengan modul eksperimen yang diterima pada skala 0 sampai 100.
- h. Tahap berikutnya adalah memberi manipulasi balikan eksplanatori pada subjek berupa penjelasan dari konsultan.
- i. Setelah menerima balikan eksplanatori subjek diminta memberi evaluasi kinerja BSC pada Divisi A dan B.
- j. Pengecekan manipulasi atas balikan eksplanatori diberikan dalam bentuk 5 pertanyaan.
- k. Pada tahap terakhir dilakukan sesi taklimat (*debriefing*) melalui layar computer dengan memberi penjelasan tujuan penelitian dan mengembalikan subjek pada posisi semula.

Hipotesis pertama diuji menggunakan *independent t-test* dengan membandingkan pengukuran kinerja grup sebelum mendapatkan balikan eksplanatori yaitu grup A1.1 dengan B1.1 dan grup A1.2 dengan B1.2. Hipotesis kedua menggunakan *paired t-test* dengan melihat pengukuran kinerja divisi sebelum dan sesudah mendapatkan balikan eksplanatori. Kelompok yang mendapat balikan eksplanatori seharusnya menghasilkan rerata keputusan lebih besar dibandingkan kelompok yang tidak mendapatkan balikan eksplanatori.

## Hasil dan Pembahasan

Partisipan dalam eksperimen penelitian ini adalah mahasiswa S1 Fakultas ekonomi jurusan akuntansi sebanyak 56 mahasiswa yang sudah mengikuti matakuliah Akuntansi Manajemen, sehingga diharapkan partisipan memahami teori BSC dan contoh-contoh penerapan BSC secara teoritis. Data diambil di akhir masa perkuliahan semester ganjil 2015. Setelah melewati penyelesaian eksperimen, semua partisipan lolos cek manipulasi. Penelitian ini melakukan pengecekan manipulasi atas peran, tugas dan atas manipulasi yang diberikan, apabila jawaban dari lima pertanyaan subjek menjawab tepat tiga pertanyaan benar, maka subjek lolos pengecekan manipulasi. Karakteristik masing-masing partisipan terdiri atas 4 kategori yaitu indeks prestasi kumulatif, semester, umur, jenis kelamin. Berikut adalah karakteristik demografi partisipan yang lolos pengecekan manipulasi.

**Tabel 3.** Karakteristik Partisipan

Kategori	Jumlah (orang)	%
IPK		
2.5-3	20	35,7
3-3.5	20	35,7
>3	16	28,5
Semester		
5/6	27	48,3
7/8	29	51,6
Umur		
19-21	44	78,5
22-25	12	21,5
Jenis Kelamin		
Pria	17	30,3
Wanita	39	69,7

Hasil ini menunjukkan bahwa partisipan mempunyai karakteristik yang bervariasi. Pengujian efektivitas randomisasi dilakukan untuk menguji bahwa karakteristik partisipan tidak memengaruhi pengambilan keputusan (Tabel 4). Tabel 4 menjelaskan hasil uji *oneway* ANOVA yang menunjukkan bahwa karakteristik (IPK, semester, umur dan jenis kelamin) tidak ada perbedaan signifikan terhadap pengambilan keputusan kinerja. Kelompok pada karakteristik IPK terhadap pengambilan keputusan ditunjukkan dengan signifikan ( $p=0,176$ ), semester dengan signifikan ( $p=0,071$ ), umur dengan signifikan ( $p=0,385$ ) dan jenis kelamin dengan signifikan ( $p=0,993$ ). Hasil perbedaan antara karakteristik individu (IPK, semester, umur, dan jenis kelamin) tidak ada pengaruh karakteristik dalam pengambilan keputusan kinerja evaluasi BSC.

Pengujian atas tingkat pemahaman dasar akuntansi manajemen terhadap keputusan partisipan dilakukan untuk menguji bahwa jawaban partisipan tidak mempengaruhi pengambilan keputusan (Tabel 5).

**Tabel 4.** Pengujian Efektivitas Randomisasi

		Mean Squares	F	Sig
IPK	Antargrup	0,887	1,487	0,176
	Intragrup	0,596		
Semester	Antargrup	0,414	1,893	0,071
	Intragrup	0,219		
Umur	Antargrup	0,235	1,097	0,385
	Intragrup	0,214		
Jenis Kelamin	Antargrup	0,100	0,414	0,933
	Intragrup	0,241		

**Tabel 5.** Pengujian Tingkat Pemahaman Dasar Akuntansi Manajemen

<i>Dependent Variable: Keputusan</i>						
Source	Type III Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.	
<i>Between Groups</i>	232,492	8	29,06	0,754	0,644	
<i>Within Groups</i>	1810,937	47	38,53			
Total	2043,429	55				

Tabel 5 menjelaskan hasil uji *one way* ANOVA yang menunjukkan bahwa variabel jawaban tidak signifikan pada 0,05, maka dapat disimpulkan bahwa jawaban pemahaman dasar akuntansi partisipan tidak mempengaruhi penilaian keputusan partisipan. Besarnya nilai ( $F = 0,754$ ;  $p\text{-value} > 0,05$ ) mempunyai arti bahwa variabilitas keputusan partisipan tidak dipengaruhi oleh jawaban pemahaman dasar akuntansi manajemen. Mahasiswa yang sudah mendapat pembelajaran akuntansi manajemen tidak mempengaruhi pengambilan keputusan hal tersebut dikarenakan hasil penilaian keputusan mahasiswa mempunyai angka yang lebih kecil dibandingkan jawaban pemahaman dasar akuntansi manajemen. Hal ini juga berarti apabila mahasiswa tersebut tidak memahami konsep BSC tingkat penilaian keputusan tidak akurat.

### Hipotesis 1

Hipotesis pertama pada penelitian ini menduga bahwa partisipan cenderung memilih pengukuran umum daripada pengukuran unik dalam evaluasi BSC. Pengujian H1a dan H1b menggunakan *independent t-test* dengan membandingkan penilaian keputusan partisipan pada pengukuran umum dan unik sebelum diberikan informasi yang disajikan dengan balikan eksplanatori. Hasil pengujian hipotesis satu dapat dilihat pada Tabel 6.

**Tabel 6.** Pengujian Hipotesis 1 (H1a dan H1b)

	N	Rata-rata	Standar Deviasi	Uji t (Sig)
Keputusan Hipotesis 1a				
Pengukuran Umum	56	76,76	3,608	0,000
Pengukuran Unik	56	69,55	6,023	
Keputusan Hipotesis 1b				
Pengukuran Umum	56	72,92	4,263	0,000
Pengukuran Unik	56	63,07	7,813	

Hasil pengujian pada H1a menunjukkan bahwa keputusan penilaian kelompok subjek sebelum menerima balikan eksplanatori pada kondisi pengukuran umum dan unik divisi A (Alexa-Wear) lebih baik daripada divisi B (Baluna-Wear) memberi keputusan pada pengukuran umum, divisi A sebesar 76,76 sedangkan rerata pengukuran unik, divisi A sebesar 69,55. Hal ini menggambarkan bahwa subjek sebelum menerima balikan eksplanatori pada kondisi divisi A yaitu divisi yang berkinerja baik pada pengukuran umum dan unik, individu lebih membobot pada informasi pengukuran umum daripada informasi pengukuran unik. Hasil pengujian statistik menginterpretasikan nilai *sig. (2-tailed)* adalah sebesar 0,000 lebih kecil dari alpha (0,05) bahwa pengukuran umum dan unik sama-sama interpretasi terhadap kinerja manajer dalam evaluasi BSC. Hal ini menggambarkan ketika suatu informasi yang berbeda disajikan dengan cara sama maka individu membobot informasi positif yang disajikan pertama lebih besar.

Hasil pengujian *independent t-test* pada hipotesis 1a menunjukkan bahwa dalam evaluasi BSC adanya dominasi pada pengukuran umum, dan hal ini menyebabkan bias pengukuran umum. Bias pengukuran umum berdampak pada kinerja karyawan karena manajer hanya memperhatikan pengukuran umum dan mengabaikan pengukuran unik sehingga dapat mengurangi manfaat dari BSC sebagai sistem manajemen strategi perusahaan, kondisi ini menunjukkan H1a terdukung.

Hasil pengujian pada H1b menunjukkan bahwa keputusan penilaian kelompok subjek sebelum menerima balikan eksplanatori pada kondisi pengukuran umum dan unik divisi B kurang baik daripada divisi A, memberi keputusan pada pengukuran umum, divisi B sebesar 72,92 dan rerata keputusan pengukuran unik, divisi B sebesar 63,07. Hal ini menunjukkan bahwa subjek sebelum menerima balikan eksplanatori pada divisi B, lebih cenderung membobot pada pengukuran umum daripada pengukuran unik, Hasil pengujian statistik menginterpretasikan nilai *sig. (2-tailed)* adalah sebesar 0,000 lebih kecil dari alpha (0,05). Pengujian tersebut menunjukkan bahwa informasi kinerja penekanan pada informasi unik tidak mempengaruhi manajer dalam memberikan keputusan. Manajer memberikan pertimbangan profesional kurang akurat karena hanya berfokus pada pengukuran umum, sehingga hipotesis 1b diterima.

Temuan dalam penelitian ini menunjukkan bahwa keputusan manajer hanya berfokus pada pengukuran umum. Dominasi pada pengukuran umum mengakibatkan bias pengukuran umum pada evaluasi BSC. Bias pengukuran umum pada evaluasi BSC akan berdampak pada hasil keputusan manajer yang tidak tepat. Pemberian kompensasi kepada bawahan juga menjadi tidak tepat dan akan berdampak pada kinerja karyawan, sehingga akan mengurangi manfaat BSC sebagai alat manajemen strategi perusahaan dan membatasi keefektifan BSC sebagai alat pengukuran kinerja.

## Hipotesis 2

Hipotesis dua menyatakan bahwa dalam evaluasi BSC, pada kondisi pengukuran umum divisi A lebih baik daripada divisi B, individu dengan balikan eksplanatori cenderung memilih pengukuran unik daripada pengukuran umum. Untuk mengetahui apakah balikan eksplanatori dapat mengurangi bias pengukuran umum pada evaluasi kinerja menggunakan BSC, maka digunakan Pengujian dengan *paired sample t-test* dengan membandingkan rerata keputusan subjek pengukuran umum dan unik sebelum dan sesudah balikan eksplanatori. Berikut ini rerata keputusan pengukuran umum dan unik subjek sebelum dan sesudah subjek mendapat balikan eksplanatori, dapat dilihat pada Tabel 7.

**Tabel 7.** Pengujian Hipotesis 2a

	N	Rata – rata	Standar Deviasi	Uji t (Sig 2-Tailed)
Keputusan pengukuran umum sebelum balikan eksplanatori	28	76,96	3,920	0,004
Keputusan pengukuran umum sesudah balikan eksplanatori	28	73,83	3,631	
Keputusan pengukuran unik sebelum balikan eksplanatori	28	67,57	6,735	0,000
Keputusan pengukuran unik sesudah balikan eksplanatori	28	81,48	2,842	

Hasil pengujian *paired sample t-test* pada subjek sebelum menerima balikan eksplanatori pada kondisi pengukuran umum divisi A lebih baik daripada divisi B, rerata keputusan pengukuran umum pada divisi A sebesar 76,96 dan rerata keputusan sesudah balikan eksplanatori pengukuran umum adalah 73,83, dengan signifikansi  $0,004 < 0,05$ , sedangkan rerata keputusan unik pada divisi A sebesar 67,57 dan rerata keputusan unik sesudah mendapat balikan eksplanatori adalah 81,48, dengan signifikansi  $0,000 < 0,05$ . Pengujian ini menunjukkan bahwa strategi balikan eksplanatori dapat digunakan sebagai strategi mitigasi bias pengukuran umum dalam evaluasi BSC, artinya balikan eksplanatori berpengaruh secara signifikan terhadap keputusan manajer dalam melakukan penilaian kinerja terhadap bawahan, manajer lebih memperhatikan pengukuran unik dalam evaluasi BSC.

Subjek pada kelompok setelah mendapat balikan eksplanatori lebih merasionalisasi pertimbangan yang sudah dilakukan dan mampu mencerna informasi yang diberikan, sehingga dapat disimpulkan bahwa H2a terdukung dengan data empiris. Temuan ini selaras hasil penelitian terdahulu bahwa balikan eksplanatori dapat meningkatkan akurasi pengambilan keputusan (Earley 2001; 2003; dan Utami 2013).

Hipotesis 2b menyatakan bahwa dalam evaluasi kinerja BSC, pada kondisi pengukuran umum divisi B kurang baik daripada divisi A, individu dengan balikan eksplanatori cenderung memilih pengukuran unik daripada pengukuran umum. Pengujian dengan *paired t-test* dapat dilihat pada Tabel 8.

**Tabel 8.** Pengujian Hipotesis 2b

	N	Rata –rata	Standar Deviasi	Uji t (Sig 2-Tailed)
Keputusan pengukuran umum sebelum balikan eksplanatori	28	73,03	3,469	0,001
Keputusan pengukuran umum sesudah balikan eksplanatori	28	69,50	5,412	
Keputusan pengukuran unik sebelum balikan eksplanatori	28	62,46	8,715	0,000
Keputusan pengukuran unik sesudah balikan eksplanatori	28	73,35	5,794	

Dari hasil pengujian hipotesis 2b menunjukkan bahwa subjek sebelum balikan eksplanatori pada kondisi pengukuran umum divisi B kurang baik daripada divisi A, rerata keputusan pengukuran umum pada divisi B sebesar 73,03 dan rerata keputusan pengukuran umum sesudah balikan eksplanatori adalah 69,50. Pada pengukuran unik divisi B sebelum balikan eksplanatori sebesar 62,46 dan sesudah mendapat balikan eksplanatori sebesar 73,35. Hasil pengujian statistik pada keputusan pengukuran umum sebelum dan sesudah subjek menerima balikan eksplanatori menunjukkan nilai *sig. (2 tailed)* adalah sebesar  $0,001 < 0,05$  dan hasil pengujian statistik pada keputusan pengukuran unik sebelum dan sesudah subjek menerima balikan eksplanatori menunjukkan nilai *sig. (2 tailed)* adalah sebesar  $0,000 < 0,05$ , hal ini berarti informasi yang disajikan dengan balikan eksplanatori didukung sebagai strategi mitigasi bias pengukuran umum. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa H2b diterima.

Bias pengukuran umum terjadi karena ketidakmampuan pengambil keputusan untuk menyertakan informasi unik dalam evaluasi kinerja, karena informasi ini membutuhkan usaha kognitif yang lebih untuk bisa diproses. Bias pengukuran umum akan berdampak pada berkurangnya manfaat dari BSC. Langkah selanjutnya adalah melakukan pengurangbiasan dengan mencari sumber bias yaitu berhubungan dengan data internal dan eksternal, untuk meningkatkan kualitas data internal dan eksternal dengan penyegaran ingatan dengan memberikan informasi untuk mendapat pengetahuan dari diri luar seseorang dengan metoda balikan eksplanatori.

Hipotesis 2c menyatakan dalam evaluasi kinerja BSC, pada kondisi pengukuran unik divisi A lebih baik daripada divisi B, individu dengan balikan eksplanatori cenderung memilih pengukuran unik daripada pengukuran umum. Pengujian dengan *paired t-test* dapat dilihat pada Tabel 9.

**Tabel 9.** Pengujian Hipotesis 2c

	N	Rata rata	Standar Deviasi	Uji t (Sig 2-Tailed)
Keputusan pengukuran umum sebelum balikan eksplanatori	28	76,57	3,326	0,002
Keputusan pengukuran umum sesudah balikan eksplanatori	28	72,64	5,645	
Keputusan pengukuran unik sebelum balikan eksplanatori	28	71,53	4,517	0,000
Keputusan pengukuran unik sesudah balikan eksplanatori	28	81,75	2,901	

Hasil pengujian pada Tabel 9 menunjukkan bahwa subjek sebelum mendapatkan balikan eksplanatori pada kondisi pengukuran unik divisi A lebih baik daripada divisi B, memiliki reratakeputusan pengukuran umum pada divisi A sebesar 76,57 dan reratakeputusan pengukuran umum sesudah balikan eksplanatori adalah 72,64. Hasil pengujian statistik menunjukkan nilai *sig. (2 tailed)* adalah sebesar 0,002 <0,05). Pada pengukuran unik sebelum subjek mendapatkan balikan eksplanatori memiliki reratakeputusan pengukuran unik pada divisi A adalah 71,53 dan reratakeputusan pengukuran unik sesudah mendapat balikan eksplanatori penekanan pada strategi pengukuran unik pada divisi A adalah 81,75, dengan signifikansi 0,000 <0,05.

Pengujian H2c menunjukkan bahwa metoda balikan eksplanatori dapat digunakan sebagai strategi mengurangi bias pengukuran umum pada evaluasi kinerja menggunakan BSC, sehingga pertimbangan profesional yang diambil menjadi lebih akurat. Balikan eksplanatori dengan memberikan informasi rinci dan langkah-langkah strategi dalam pengambilan keputusan dapat mengurangi bias pengukuran umum (Banker, Chang dan Pizzini 2004; 2011), sehingga dapat disimpulkan bahwa H2c diterima.

Hipotesis 2d dalam evaluasi kinerja BSC, pada kondisi pengukuran unik divisi B kurang baik daripada divisi A, individu dengan balikan eksplanatori cenderung memilih pengukuran unik daripada pengukuran umum. Pengujian dengan *paired t-test* dapat dilihat pada Tabel 10.

**Tabel 10.** Pengujian Hipotesis 2d

	N	Rata – rata	Standar Deviasi	Uji t (Sig 2-Tailed)
Keputusan pengukuran umum sebelum balikan eksplanatori	28	72,82	4,996	0,001
Keputusan pengukuran umum sesudah balikan eksplanatori	28	68,14	3,597	
Keputusan pengukuran unik sebelum balikan eksplanatori	28	63,67	6,901	0,000
Keputusan pengukuran unik sesudah balikan eksplanatori	28	81,21	4,724	

Hasil pengujian menunjukkan bahwa subjek pada kelompok sebelum mendapatkan balikan eksplanatori pada kondisi pengukuran unik divisi B kurang baik daripada divisi A, memiliki reratakeputusan pengukuran umum pada divisi B sebesar 72,82 dan reratakeputusan pengukuran umum sesudah balikan eksplanatori sebesar 68,14, dengan nilai *sig. (2 tailed)* adalah sebesar 0,001 <0,05). Pada pengukuran unik sebelum subjek mendapatkan balikan eksplanatori reratakeputusan pada divisi B adalah 63,67 dan reratakeputusan pengukuran unik sesudah mendapat balikandivisi B adalah 81,21 (sign. 0,000 <0,05).

Hasil pengujian H2d pada kelompok dengan balikan eksplanatori dapat disimpulkan walaupun terdapat perbedaan yang signifikan atas keputusan penilaian sebelum dan sesudah mendapatkan balikan eksplanatori, namun balikan eksplanatori dapat digunakan dalam strategi memitigasi bias pengukuran umum, dengan balikan eksplanatori atau informasi jawaban serta langkah-langkah strategi yang benar akan lebih mudah menggabungkan kedua pengukuran umum dan unik ketika membandingkan dan mengevaluasi kinerja masing-masing unit bisnis, sehingga dapat disimpulkan bahwa H2d diterima.

Secara menyeluruh dapat disimpulkan bahwa H2 terdukung, partisipan setelah menerima balikan eksplanatori dalam bentuk informasi strategi divisi perusahaan berfokus pada pengukuran unik dan pengetahuan tentang BSC, lebih cenderung memperhatikan pengukuran unik hal ini dikarenakan proses untuk mereduksi atau mengeliminasi bias yang berasal dari strategi-strategi kognitif pengambil keputusan. Hasil penelitian ini memberikan bukti empiris bahwa balikan eksplanatori dapat meningkatkan akurasi pengambilan keputusan. Hal ini selaras dengan penelitian Earley (2001; 2003); dan utami (2013), bahwa dengan memberikan balikan eksplanatori auditor lebih memberikan pertimbangan yang profesional daripada yang tidak diberi balikan eksplanatori dan juga didukung oleh penelitian Banker et al. (2004; 2011); Humphres dan Trotman (2011) bahwa

memberikan informasi strategi untuk peserta dan hasilnya bahwa peserta yang diberikan informasi strategi serta langkah-langkah strategi terkait dapat mengurangi bias pengukuran umum.

Balikan eksplanatori dapat mengurangi bias pengukuran umum dalam evaluasi BSC. Hal tersebut berdampak pada kinerja karyawan karena manajer menggunakan kedua ukuran yaitu pengukuran umum dan unik untuk menilai kinerja bawahannya, sehingga keputusan manajer menjadi tepat terutama dalam menentukan kompensasi dan tujuan perusahaan dapat tercapai.

## Simpulan

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan bukti empiris adanya bias pengukuran umum dalam evaluasi kinerja BSC serta menguji balikan eksplanatori sebagai strategi mitigasi mengurangi dampak bias pengukuran umum dalam evaluasi kinerja menggunakan BSC. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa terjadi bias pengukuran umum dalam evaluasi kinerja menggunakan BSC sebelum subjek mendapat balikan eksplanatori. Hal ini ditunjukkan pada reratakeputusan subjek pada kondisi informasi pengukuran umum dan unik, divisi A lebih baik daripada divisi B.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa balikan eksplanatori sebagai strategi mitigasi dampak bias pengukuran umum dapat didukung dalam penelitian ini. Temuan ini menunjukkan bahwa balikan eksplanatori dalam bentuk informasi, arahan serta pengetahuan yang benar tentang BSC dan berfokus pada informasi strategi pengukuran unik tiap divisi mampu merevisi penilaian awal yang sudah diberikan.

Beberapa keterbatasan dalam penelitian ini adalah; 1) Partisipan dalam penelitian ini masih sangat baru terkait BSC sehingga mereka tidak mempunyai pengalaman terkait dunia bisnis retail dan pakaian dimana latar belakang kasus ini dikembangkan; 2) Desain kasus eksperimen dalam penelitian ini didesain secara sederhana sehingga kurang mampu menangkap realitas penilaian keputusan menggunakan BSC.

Penelitian yang akan datang dapat diarahkan pada mengurangi bias pengukuran umum dengan membandingkan strategi balikan eksplanatori dengan dengan strategi mitigasi bias pengukuran umum yang lain seperti yang dilakukan oleh Libby, Salterio dan Webb (2004) yang menggunakan strategi pendekatan akuntabilitas. Penelitian yang akan datang lebih menyempurnakan desain kasus eksperimen yang lebih kompleks dalam memanipulasi ukuran finansial dan nonfinansial dengan menggunakan penilaian keputusan berbasis *web*.

## Implikasi Penelitian

### Implikasi teoritis

Hasil penelitian ini memberikan implikasi secara teori bahwa informasi sebagai objek penilaian manajer juga dapat menyebabkan distorsi kognitif. Temuan ini melengkapi hasil riset terdahulu yang menjelaskan bahwa evaluasi kinerja unit yang dibuat oleh manajer menggunakan informasi yang disajikan dalam format BSC banyak dipengaruhi oleh kinerja yang diukur secara umum (Lipe dan Salterio 2000). Manajer yang hanya fokus pada pengukuran umum dan mengabaikan pengukuran unik ketika mengevaluasi kinerja bawahan atau karyawan, juga akan mempengaruhi kinerja karyawan. Karyawan akan mengurangi usaha mereka terhadap aktivitas-aktivitas yang dianggap tidak diutamakan, karena aktivitas-aktivitas tersebut dianggap tidak akan mempengaruhi hasil evaluasi kinerjanya dan kompensasi yang akan diterima. Hal ini akan menghambat perusahaan mencapai tujuannya.

Hasil penelitian ini dapat menjelaskan bahwa metoda akuisisi pengetahuan balikan eksplanatori merupakan strategi mitigasi dampak bias pengukuran umum pada evaluasi BSC. Temuan ini berimplikasi bahwa secara teoritis dampak bias pengukuran umum yang dirasakan oleh manajer dapat dibantu dengan balikan dari luar diri manajer, dalam hal ini adalah review konsultan yang lebih berpengalaman.

### Implikasi praktis

Hasil penelitian ini memberikan temuan bahwa bias pengukuran umum dapat terjadi pada manajer. Pimpinan organisasi dalam mengelola sumber daya perlu mengantisipasi hal ini melalui berbagai pelatihan. Metode pelatihan yang dapat digunakan untuk memitigasi dampak bias pengukuran umum adalah balikan eksplanatori. Manajer pelaksana yang diberikan tugas perencanaan, lebih tepat diberikan informasi, jawaban yang benar dan sekaligus penjelasan tentang mengapa tahapan dan petunjuk dalam penugasan dilaksanakan untuk mendukung jawaban tersebut yang akan menyebabkan keputusan lebih akurat sehingga hasil evaluasi kinerja juga lebih tepat dan akurat.

## Daftar Pustaka

- Asthor, R. H., dan S. S. Kramer. 1980. Students as surrogates in behavioral accounting research: some evidence. *Journal of Accounting Research* 18 (1): 1-15
- Atkinson, A. A., R. S. Kaplan, E. M. Matsumura, dan S. M. Young. 2012. *Akuntansi Manajemen*. Jakarta: PT Indeks. Jilid Kedua, Edisi Kelima.

- Banker, D. R., H. Chang, dan M. Pizzini. 2004. The balanced scorecard: judgmental effects of performance measures linked to strategy. *The Accounting Review* 79 (1): 1-23.
- \_\_\_\_\_. 2011. The judgmental effects of strategy maps in balanced scorecard performance evaluations. *International Journal of Accounting Information Systems* 12 (4): 259-279.
- Bazerman, M. H., dan D. A. Moore. 2009. *Judgment in Managerial Decision Making* (7th.ed.). New Jersey: John Wiley dan Sons.
- Bonner, S. E. 1990. Experience effects in auditing: the role of task-specific knowledge. *The Accounting Review* 65(1): 72-92
- Bonner, S. E., dan B. L. Lewis. 1990. Determinants of auditor expertise. *Journal of Accounting and Auditing* 28: 1-20
- Bonner, S. E., dan P. L. Walker. 1994. The effects of instruction and experience on the acquisition of auditing knowledge. *The Accounting Review* 1: 157-178
- Bowman, E. H. 1963. Consistency and optimality in managerial decision making. *Management Science* 9 (1): 31-321.
- Cheng, M. M., A. K. D. Schulz, P. F. Lockett dan P. Booth. 2003. The effects of hurdle rates on the level of escalation of commitment in capital budgeting. *Behavioral Research in Accounting* 15: 63-85.
- Dilla, W. N., dan P. J. Steinbart. 2005. Relative weighting of common and unique measures by knowledgeable decision makers. *Behavioral Research in Accounting* 17 (1): 43-53.
- Earley, C. E. 2001. Expertise acquisition in auditing: training novice auditors to recognize cue relationships in real estate valuation. *The Accounting Review* 1: 81-97
- \_\_\_\_\_. 2003. A note on self-explanation as a training tools for novice auditors: the effects of outcome feedback timing and level of reasoning on performance. *Behavioral Research in Accounting* 15: 111-124
- Einhorn, H. J. 1974. Expert judgment: some necessary conditions and an example. *Journal of Applied Psychology*: 71-562.
- Gagne, M. L., J. Hollister, dan G. J. Tully. 2006. Using the Balanced Scorecard: Both Common and Unique Measures are Informative. *Journal of Applied Business Research* 22 (1): 147-160.
- Georgina, J., dan Juniarti. 2015. Studi eksperimental: mengurangi bias pengukuran umum balance scorecard dalam penilaian kinerja pada mahasiswa S1 program manajemen pariwisata. *Business Accounting Review* 3 (1): 23-32.
- Grevinga, K. H. M. 2013. Common measure bias in the balanced scorecard: an experiment with undergraduate students. *Master's Degree Thesis*, University of Twente, Netherlands.
- Holmstrom, B., dan P. Milgrom. 1991. Multitask principal-agent analyses: incentive contracts, asset ownership, and job design. *Jurnal of Law, Economics, & Organization* 7: 24-52.
- Humphreys, K. A., dan K. T. Trotman. 2011. The balanced scorecard: the effect of stratey information on performance evaluation judgments. *Journal of Management Accounting Research* 23: 81-98.
- Indriantoro, N., dan B. Supomo. 1999. *Metode Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*. Edisi Pertama. Yogyakarta: BPFE.
- Ittner, C. D., D. F. Larcker, dan M. W. Meyer. 2003. Subjectivity and the weighting of performance measures: evidence from a balanced scorecard. *The Accounting Review* 8 (3): 725- 758.
- Johnson, E. N., P.M.J Reckers dan G.D. Barlett. 2013. Influence timeline and perceived strategy efectiveness on balance scorecard performance evaluation judgements. *Journal of Management Accounting Research* (Spring) 26 (1): 165-184
- Kaplan, R. S., dan D. P. Norton. 1992. The balanced scorecard - measures that drive performance. *Harvard Business Review* 70 (1): 71-79.
- \_\_\_\_\_. 1996. Linking the balanced scorecard to strategy. *California Management Review* 39 (1): 53-79.
- \_\_\_\_\_. 2001. *The Strategy-focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Harvard Business School Press.

- \_\_\_\_\_. 2001a. Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management (Part I). *Accounting Horizons* 15 (1): 87-104.
- \_\_\_\_\_. 2001b. Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management (Part II). *Accounting Horizons* 15 (2): 147-160.
- Kaskey, V. L. 2008. The balanced scorecard: a comparative study of accounting education and experience on common measure bias and trust in a balanced scorecard. *PhD Dissertation. School of Business and Technology, Capella University, USA.*
- Kennedy, J. 1993. Debiasing audit judgment with accountability: a framework and experimental results. *Journal of Accounting Research* 31: 481-491.
- \_\_\_\_\_. 1995. Debiasing the curse of knowledge in audit judgment. *The Accounting Review* 70 (2): 249-273.
- Kennedy, J., T., Salterio, S. E., dan A. Webb. 2004. The balanced scorecard: the effects of assurance and process accountability on managerial judgment. *The Accounting Review* 79 (4): 1075-1094.
- Liedtka, S. L., Church, B. K., dan M. R. Ray. 2008. Performance variability, ambiguity intolerance, and balanced scorecard-based performance assessments. *Behavioral Research in Accounting* 20 (2): 73-88.
- 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 for the effectiveness of the balanced scorecard. *Journal Management Accounting Research* 13: 47-90.
- Nahartyo, E., dan I. Utami. 2015. Panduan praktis riset eksperimen. Jakarta: PT Indeks.
- Niven, P. R. 2006. *Balanced Scorecard Step-by-Step Maximizing Performance And Maintaining Results* (2th. ed.) New Jersey: John Wiley & Sons.
- Pramono, K dan Juniarti. 2014. Studi eksperimental: mengurangi bias pengukuran umum balanced scorecard dalam penilaian kinerja pada mahasiswa program manajemen bisnis. *Business Accounting Review* 2 (2): 133-141.
- Rigby, D., dan B. Bilodeau. 2013. *Management Tools & Trends 2013. Bain & co.*
- Roberts, M. L., T. L. Albright, dan A. R. Hibbets. 2004. Debiasing balanced scorecard evaluations. *Behavioral Research in Accounting* 16 (1): 75-88.
- Serfas, S. 2011. Cognitive biases in the capital investment context: theoretical consideration and empirical experiments on violations of normative rationality. *Dissertation, Chemnitz University of Technology, Germany.*
- Shadish, R.W., T. Cook, dan D.T. Campbell. 2002. Experimental and quasi- experimental design for generalized causal inference. *Houghton Mifflin Company*
- Slovic, P., dan D. MacPhillamy. 1974. Dimensional commensurability and cue utilization in comparative judgment. *Organizational Behavior and Human Performance* 11( 2) : 172- 194.
- Tuttle, B. M., dan M. H. Stocks. 1998. The use of outcome feedback and task property information by subjects with accounting domain knowledge to predict financial distress. *Behavioral Research in Accounting* 10: 76-108.
- Trotman K.T., dan P. W. Leung .2008. Effect of different types of feedback on the level of auditors' configural information processing. *Accounting and Finance* 48: 301-318.
- Tversky, A., dan D. Kahneman. 1974. Judgment under uncertainty: heuristics and biases. *Science*. 185: 1124-1131.
- Utami, I. 2013. Strategi pemitigasian efek halo dalam menentukan resiko salah saji material dengan metoda akuisisi pengetahuan swa-eksplanasi dan balikan eksplanatori. Disertasi UGM-Yogyakarta.
- Wong-on-Wing, B., L. Guo, W. Li, dan D. Yang D. 2007. Reducing Conflict in Balanced Scorecard Evaluations. *Accounting, Organizations and Society* 32 (4-5): 363-377.