

PENGARUH PERBEDAAN DALAM GAYA EVALUASI KINERJA ANGGARAN TERHADAP KINERJA MANAJERIAL: KEPUASAN KERJA SEBAGAI VARIABEL MEDIASI

5

Basuki
Novrys Suhardianto
Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga

ABSTRACT

Budget has become popular as a tool for performance evaluation of business personnel. Superior has specific style to evaluate the subordinate's performance. This study extends previous research in the area of supervisory style as it pertains to the use of budgetary information for performance evaluation. Previous study has focused exclusively on the superior budgetary performance evaluation style.

This study focused on both the superior's perceived and the subordinate's preferences budgetary performance evaluation styles. When the subordinate's preference style disagrees with the superior's perceived style, this disagreement is hypothesized not influence the managerial performance directly. This disagreement is also hypothesized lead the subordinate's lower job satisfaction. This study also examines mediating model, job satisfaction that may mediate the relationship between disagreement and performance.

The respondents are managers or supervisors of manufacturing industries who their performance evaluation using budget standard. More than 100 questionnaires were distributed and only 35 objects from 8 companies participated in this study. The companies are from 4 East Java industry areas, Surabaya, Sidoarjo, Gresik, and Pasuruan.

Data were analyzed with simple regression statistic procedure using Statistical Package for Social Science for Windows program. The result supports the hypothesized relations, that is, disagreement in budgetary performance evaluation style is not influence managerial performance directly. This disagreement leads the subordinate's lower job satisfaction. The third result indicate that job satisfaction mediate the relationship between disagreement in budgetary performance evaluation style and performance.

Keywords : Budgetary performance evaluation style, Job satisfaction, Performance

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Permasalahan

Anggaran merupakan perencanaan keuangan periode mendatang yang mengungkapkan tujuan organisasi, tindakan yang diperlukan, sumber daya yang dibutuhkan serta alokasinya untuk mencapai

tujuan tersebut. Salah satu fungsi penting anggaran adalah sebagai alat evaluasi kinerja organisasi dan personilnya dalam usaha mencapai tujuan organisasi yang telah ditetapkan. Untuk mengevaluasi tingkat pencapaian tujuan organisasi, cukup dengan membandingkan hasil aktual dengan hasil yang telah dianggarkan/direncanakan.

Penggunaan anggaran sebagai standar evaluasi masih merupakan alat evaluasi yang cukup banyak digunakan. Informasi akuntansi yang dikandung oleh anggaran sangat membantu atasan dalam menilai kinerja bawahan yang bertanggungjawab atas pelaksanaan anggaran. Penggunaan anggaran sebagai alat evaluasi bisa dilakukan secara *moderate* ataupun ketat, tergantung pada toleransi/fleksibilitas tingkat pemenuhan anggaran. Tingkat toleransi atas penekanan anggaran sebagai alat evaluasi membentuk gaya evaluasi tersendiri. Gaya evaluasi kinerja adalah tingkat penekanan *evaluator* atas item-item evaluasi kinerja *evaluee*. Dalam konteks penelitian ini, anggaran merupakan item evaluasi sehingga tingkat penekanan atas target anggaran dalam proses evaluasi kinerja disebut dengan gaya evaluasi kinerja anggaran.

Banyak sekali penelitian yang mengungkapkan hubungan gaya evaluasi kinerja dengan kinerja. Penggunaan anggaran secara ketat sebagai alat evaluasi mengakibatkan peningkatan tekanan kerja (Hopwood, 1972), dan berakibat pada penurunan kinerja (Choo dan Tan, 1997). Penggunaan anggaran sebagai alat evaluasi akan dapat mempengaruhi kinerja bawahan. Akan tetapi, Brownell (1982) mengungkapkan bahwa sangat tidak diharapkan menghubungkan gaya evaluasi kinerja dengan kinerja secara langsung karena hubungan keduanya akan dimediasi oleh variabel lain.

Superior dan *subordinate* memiliki penekanan yang berbeda terhadap item-item evaluasi kinerja berbasis anggaran. Masing-masing pihak memiliki preferensi sendiri-sendiri tentang bagaimana seharusnya gaya evaluasi kinerja anggaran diterapkan (Kamal dan Naim, 2000). Perbedaan persepsi inilah yang memicu perbedaan (*disagreement*) dalam gaya evaluasi kinerja anggaran. Choo dan Tan (1997) menggunakan dua item yang dikenal dengan *reliance on accounting based data* yaitu "Tingkat Pencapaian Anggaran" dan "Perhatian terhadap Cost" sebagai proksi pengukuran gaya evaluasi kinerja dan menjadi sumber perbedaan karena *superior* dan *subordinate* mempunyai penekanan yang berbeda terhadap dua item tersebut.

Choo dan Tan (1997) serta Kamal dan Naim (2000) meneliti tentang pengaruh perbedaan gaya evaluasi kinerja anggaran terhadap kinerja dengan menggunakan tekanan kerja dan kepuasan kerja sebagai variabel mediasi. Choo dan Tan (1997) maupun Kamal dan Naim (2000) menganalisis perbedaan penekanan item "perhatian terhadap cost" dan "tingkat pencapaian anggaran" dalam gaya evaluasi kinerja anggaran antara preferensi *superior* dan preferensi *subordinate* dengan sampel dan lokasi yang berbeda. Choo dan Tan (1997) serta Kamal dan Naim (2000) menganalisis preferensi atasan dan preferensi bawahan terhadap penekanan dua item tersebut secara terpisah kemudian mencari perbedaannya. Perbedaan gaya evaluasi kinerja tersebut dihubungkan dengan kinerja melalui mediasi tekanan kerja dan kepuasan kerja. Hasil dari kedua penelitian tersebut tidak konsisten satu dengan yang lain.

Adanya ketidakkonsistenan pada satu di antara beberapa hasil kedua penelitian tersebut memunculkan pertanyaan apakah hasil yang telah konsisten akan tetap konsisten jika dilakukan penelitian lagi dengan teori dan metode yang sama tapi dengan lokasi dan sampel yang berbeda. Penelitian ini pada dasarnya adalah replikasi dari penelitian Kamal dan Naim (2000) yang berjudul "Pengaruh Perselisihan dalam Gaya Evaluasi Kinerja Anggaran terhadap Kinerja: Tekanan Kerja dan Kepuasan Kerja sebagai Variabel Mediasi" dengan beberapa perbedaan, antara lain sampel dan lokasi yang berbeda serta tidak digunakannya Tekanan Kerja sebagai variabel mediasi.

1.2. Rumusan Masalah

Rumusan masalah yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

1. Bagaimana pengaruh perbedaan secara langsung dalam gaya evaluasi kinerja berbasis anggaran terhadap kinerja manajerial?
2. Bagaimana pengaruh perbedaan dalam gaya evaluasi kinerja berbasis anggaran terhadap kepuasan kerja?
3. Apakah pengaruh perbedaan dalam gaya evaluasi kinerja berbasis anggaran terhadap kinerja manajerial dimediasi oleh kepuasan kerja?

2. Landasan Teori

2.1. Anggaran sebagai alat evaluasi

Aktivitas evaluasi adalah bentuk kontrol terhadap kinerja anggota organisasi dalam hal pencapaian tujuan organisasi. Evaluasi kinerja bawahan secara langsung, disebut *first-hand-experience* (Asthon, dkk, 1991) merupakan hal sangat penting. Namun karena atasan pada umumnya jauh dari bawahan, bisa disebabkan kesibukan, jarak, dan struktur organisasi, maka evaluasi *first-hand-experience* sulit diterapkan. Karenanya atasan menggunakan *second hand basis* untuk mengevaluasi bawahan, dengan menilai kinerja yang dicerminkan dari parameter tertentu, pada umumnya parameter akuntansi.

Banyak penelitian telah dilakukan untuk mempelajari konsekuensi penggunaan data anggaran sebagai alat evaluasi dari aspek perilaku. Banyak di antara penelitian tersebut dilakukan untuk menemukan hubungan antara gaya evaluasi kinerja yang digunakan oleh atasan (*superior*) dalam mengevaluasi kinerja bawahan (*subordinate*) dengan perilaku kerja bawahan.

Penelitian Hopwood (1972) menemukan bahwa manajer yang dievaluasi dengan data anggaran secara kaku memiliki tingkat tekanan kerja yang lebih tinggi dibanding para manajer yang dievaluasi berdasar kontribusi mereka terhadap profitabilitas organisasi. Hopwood waktu itu menggunakan sampel para manajer perusahaan di Amerika. Sementara Otley (1978) mereplikasi penelitian Hopwood dengan sampel para manajer perusahaan Inggris dan hasilnya bertolak belakang dengan hasil penelitian Hopwood.

Hasil kedua penelitian tersebut menarik perhatian para peneliti yang lain untuk mencari faktor-faktor apa yang melatarbelakangi ketidakkonsistenan hubungan antara gaya evaluasi kinerja dengan sikap dan perilaku bawahan. Brownell (1982) berpendapat bahwa hubungan gaya evaluasi kinerja dengan kinerja akan dimediasi oleh faktor kontinjensi, dan sangat tidak diharapkan menghubungkan gaya evaluasi kinerja dengan kinerja secara langsung. Brownell (1982) mengungkapkan tingkat partisipasi anggaran (*budgetary participation*) merupakan faktor kontinjensi yang mempengaruhi hubungan gaya evaluasi kinerja dengan kinerja. Kamal dan Naim (2000), mengutip dari beberapa penelitian sebelumnya, menyebutkan beberapa faktor kontinjensi yang berpengaruh: (1) Ketidakpastian tugas dan lingkungan; (2) Strategi unit bisnis; (3) Tingkat ketergantungan tugas; (4) Perbedaan budaya; (5) Kepuasan Kerja (6) Tekanan Kerja (Choo dan Tan, 1997). Lebih lanjut, penelitian-penelitian tersebut secara implisit menyatakan bahwa faktor persetujuan *subordinate* terhadap gaya evaluasi merupakan faktor penting yang mempengaruhi hubungan antara gaya evaluasi dengan respon *subordinate* terhadap gaya evaluasi kinerja tersebut.

2.1.2. Gaya Evaluasi Kinerja

Penggunaan data sebagai bahan evaluasi membentuk suatu gaya evaluasi tersendiri, karena dipengaruhi oleh penekanan data yang khas antara *evaluator* satu dengan yang lain. Secara umum gaya evaluasi menurut Hopwood (1972) dibagi dua:

1. *Accounting Style (AS)* yaitu gaya evaluasi yang menekankan pada penggunaan data keuangan yang tercermin dalam laporan akuntansi. Kinerja personil organisasi dinilai dari data akuntansi yang dipercaya mencerminkan nilai kinerja personil. Brownell (1982) menyebut gaya ini dengan *reliance on accounting based criteria*.
2. *Non Accounting Style (NAS)* yaitu gaya evaluasi yang tidak menekankan penggunaan data keuangan sebagai alat evaluasi melainkan aspek non keuangan, seperti kepercayaan, penghormatan, wawasan, tanggung jawab dan sebagainya. Gaya ini digunakan ketika menilai aspek supervisi personil organisasi (Hopwood, 1972).

Selanjutnya gaya evaluasi *accounting style* dibagi menjadi dua (Hopwood, 1972):

1. *Budget Constrained Style (BCS)*. Gaya ini menggunakan data akuntansi sebagai alat ukur kinerja manajerial secara komprehensif. Evaluasi ditekankan pada kemampuan *evaluatee* untuk memenuhi anggaran jangka pendek.
2. *Profit Conscious Style (PCS)*. Kinerja *evaluatee* dievaluasi dengan dasar kemampuannya dalam meningkatkan efektivitas operasionalnya dalam mencapai tujuan jangka panjang organisasi. Satu aspek penting dalam gaya evaluasi kinerja ini adalah komitmen *cost centre* untuk menurunkan biaya jangka panjangnya.

Penggunaan BCS sangat menekankan pada *variance* antara hasil aktual dengan hasil yang dianggarkan. Atasan akan sangat menekan bawahan agar dalam bekerja mampu menghasilkan *variance* yang menguntungkan organisasi. Informasi akuntansi mempunyai banyak keterbatasan dalam melaporkan aspek non keuangan yang terkadang penting untuk dinilai. Hal ini akan menyebabkan banyak dampak negatif pada perilaku bawahan. Penggunaan BCS memiliki dampak negatif yang besar pada perilaku objek evaluasi dibanding penggunaan PCS maupun NAS.

Berbeda dengan BCS, evaluasi dengan PCS justru memberikan dampak positif pada perilaku bawahan. Bawahan dievaluasi berdasar kontribusi terhadap keuntungan organisasi dan kemampuan dalam menciptakan efisiensi jangka panjang. Penggunaan informasi akuntansi dalam PCS lebih rumit dibandingkan dengan BCS karena atasan harus memilah data akuntansi yang relevan dengan peningkatan efisiensi jangka panjang. Di akhir penelitiannya Hopwood (1972) menyimpulkan bahwa PCS adalah gaya evaluasi yang secara umum menghasilkan tingkat efisiensi lebih tinggi dibanding BCS.

2.1.3. Perbedaan dalam Gaya Evaluasi Kinerja

Penggunaan BCS menimbulkan ketidakpuasan pada manajer karena kinerjanya hanya diukur dari *variance budget* yang dihasilkan, *favorable* atau *non favorable*. Manajer menghendaki bahwa proses realisasi anggaran yang menjadi tanggung jawabnya juga diperhatikan karena dengan demikian penilaian kinerja menjadi komprehensif.

Choo dan Tan (1997) mengungkapkan bahwa dalam penelitian yang menggunakan pendekatan kontinjensi, persepsi atasan terhadap Gaya Evaluasi Kinerja Anggaran (GEKA) digunakan sebagai proksi pengukuran kinerja dengan alat ukur data akuntansi dalam rangka mengevaluasi kinerja bawahan.

Bawahan tahu bagaimana persepsi atasan terhadap GEKA tersebut, sedangkan bawahan memiliki preferensi bagaimana seharusnya GEKA diterapkan sehingga munculah perbedaan.

Choo dan Tan (1997) mengungkapkan *Attribution Theory* yang dikembangkan oleh Green dan Mitchell (1979) bahwa ketika atasan dan bawahan cenderung untuk setuju atau tidak setuju dan pengaruhnya terhadap hubungan atasan-bawahan dari ketidaksesuaian di antara mereka merupakan tempat bagi tumbuhnya perbedaan atasan-bawahan. Atasan dan bawahan membuat interpretasi, asumsi, dan kesimpulan dari suatu kondisi dengan cara yang berbeda-beda, tergantung pada posisi, latar belakang, dan pengalaman mereka masing-masing.

Kamal dan Naim (2000) mengutip Hopwood (1974) mengungkapkan bahwa atasan mungkin enggan menggunakan gaya evaluasi yang lebih sesuai dengan keinginan bawahan, karena mereka merasa lebih superior dan memiliki posisi yang lebih kuat untuk menggunakan gaya evaluasi tertentu guna mengevaluasi kinerja bawahannya. Dengan kondisi seperti ini, atasan cenderung memaksakan kehendak mereka untuk diterima bawahan, dan tentu ini memicu konflik dalam gaya evaluasi kinerja yang digunakan. Choo dan Tan (1997) mengungkapkan bahwa atasan dan bawahan melakukan proses evaluasi dengan membawa asumsi yang berbeda, kemudian mempengaruhi tingkat penekanan kriteria evaluasi akuntansi secara berbeda pula.

Choo dan Tan (1997) maupun Kamal dan Naim (2000) sepakat bahwa perbedaan dalam Gaya Evaluasi Kinerja Anggaran **berpengaruh negatif** pada Kepuasan Kerja dan Tekanan Kerja. Choo dan Tan (1997) menemukan bahwa peningkatan tekanan kerja dan penurunan kepuasan kerja akibat perbedaan dalam GEKA menurunkan kinerja manajer. Hasil ini sejalan dengan hasil penelitian Hopwood (1972).

2.1.4. Kepuasan kerja sebagai variabel mediasi

Kepuasan kerja merupakan variabel mediasi yang sering digunakan dalam penelitian hubungan kontinjensi gaya evaluasi kinerja dengan kinerja (Choo dan Tan, 1997). Pada penelitian ini, pengaruh perbedaan GEKA pada kinerja sangat ditentukan oleh tingkat kepuasan kerja yang ada. Parameter untuk mengukur kepuasan kerja relatif lebih mudah diperoleh dengan analisis yang tidak terlalu rumit dibandingkan tekanan kerja, budaya organisasi, dan ketidakpastian lingkungan pekerjaan. Kepuasan kerja sangat dipengaruhi oleh beberapa hal, dan sebagian besar peneliti mengidentifikasi ada 5 hal penting:

1. **Pekerjaan** mempengaruhi **kepuasan kerja** seseorang. Tingkat tantangan, kestatisan, dan kebosanan dalam pekerjaan mempengaruhi kepuasan kerja.
2. **Gaji** yang diterima pekerja mempengaruhi **tingkat kepuasan kerja**.
3. **Kesempatan promosi** mempengaruhi **tingkat kepuasan kerja** seseorang karena promosi memberikan pengetahuan dan tantangan baru bagi pekerja.
4. **Kualitas supervisi atasan terhadap bawahan** mempengaruhi **kepuasan kerja bawahan**. Atasan yang terlalu ketat dalam mengontrol pekerjaan bawahan sangat potensial membuat kepuasan kerja bawahan rendah (*dissatisfaction*).
5. **Hubungan dengan pekerja lain** mempengaruhi **kepuasan kerja** seseorang. Pergaulan dalam lingkungan pekerjaan mempengaruhi emosional seseorang dalam memandang pekerjaannya sehingga mempengaruhi kepuasan kerjanya.

Dari paparan tersebut dapat disimpulkan bahwa kualitas supervisi atasan terhadap bawahan mempengaruhi kepuasan kerja bawahan. Gaya evaluasi kinerja merupakan salah satu unsur dalam kualitas supervisi. Sehingga, gaya evaluasi kinerja anggaran atasan akan mempengaruhi kepuasan kerja bawahan.

2.1.5. Hubungan antara perbedaan GEKA, kepuasan kerja dan kinerja manajerial

2.1.5.1. Pengaruh perbedaan dalam GEKA terhadap kepuasan kerja

Salah satu determinan kepuasan kerja adalah kualitas supervisi. Kualitas supervisi ini lebih erat kaitannya dengan hubungan bawahan dan atasan. Lussier (2002) menjelaskan tentang kualitas supervisi dengan tingkat keketatan supervisi atasan. Jika atasan terlalu ketat dalam mengontrol kinerja maka kepuasan kerja bawahan akan turun, begitu pula jika atasan tidak menyediakan kontrol secara jelas. Merujuk pada pendapat Lussier (2002) jika atasan menetapkan kriteria evaluasi kepuasan kerja menurun, hal ini disebabkan karena bawahan merasa tertekan oleh kriteria yang digunakan atasan dalam mengevaluasi kinerjanya. Kepuasan kerja akan semakin turun jika bawahan mempunyai preferensi sendiri tentang kriteria evaluasi yang seharusnya digunakan untuk menilai kinerjanya dan bawahan tidak setuju atas kriteria yang digunakan oleh atasan. Perbedaan tersebut akan menurunkan kepuasan kerja bawahan karena kinerja bawahan tidak dinilai secara semestinya sesuai preferensi bawahan.

Di sisi lain jika atasan terlalu melonggarkan kriteria evaluasi juga akan mengurangi kepuasan kerja. Kelonggaran kriteria evaluasi menyebabkan bawahan merasa bahwa kinerjanya dinilai secara murah. Banyak hal penting yang tidak diakomodasi oleh kriteria evaluasi atasan. Kepuasan kerja karyawan pun akan turun disebabkan terlalu menyederhanakan kriteria evaluasi.

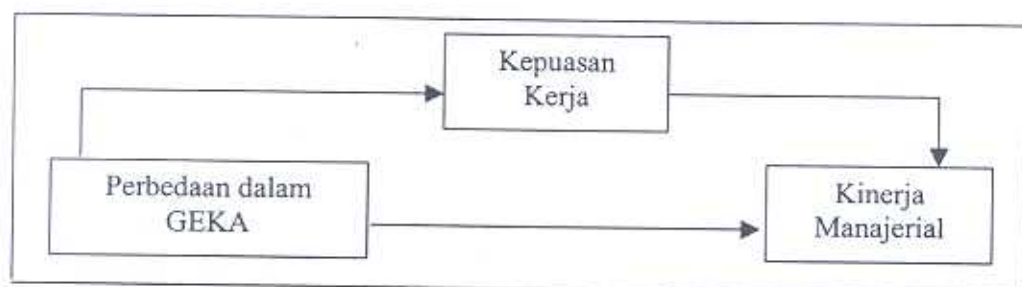
2.1.5.2. Pengaruh kepuasan kerja terhadap kinerja

Banyak penelitian yang tidak konsisten dalam menjelaskan pengaruh kepuasan kerja dengan kinerja. Schermerhorn dkk (2003) menyatakan bahwa pengaruh kepuasan kerja terhadap kinerja bisa timbal balik, yaitu karena kepuasan kerja meningkat maka kinerja meningkat, dan sebaliknya karena kinerja meningkat maka kepuasan kerja meningkat. Dalam hal kepuasan kerja mempengaruhi kinerja, Lussier (2002) mencatat bahwa pengaruh tersebut ada pada pekerja level tinggi atau para profesional yang sangat dipengaruhi oleh kepuasan privasi ketika bekerja. Werther (1996) menyatakan bahwa terdapat variabel mediasi yang menjadi penghubung antara kinerja dan kepuasan kerja, yaitu tingkat kepuasan terhadap *reward* (penghargaan).

2.2. Model Analisis dan Hipotesis

Gambar 2.1 adalah model analisis yang menjelaskan pengaruh perbedaan dalam Gaya Evaluasi Kinerja berbasis anggaran terhadap Kinerja melalui variabel mediasi (*intervening*) Kepuasan Kerja. Analisis pertama penelitian ini adalah mencari pengaruh Perbedaan dalam GEKA terhadap Kinerja Manajerial. Langkah kedua penelitian ini adalah mencari pengaruh Perbedaan dalam GEKA terhadap Kepuasan Kerja. Terakhir, penelitian ini akan membuktikan bahwa pengaruh Perbedaan dalam GEKA terhadap Kinerja manajerial dimediasi oleh Kepuasan Kerja.

Gambar 2.1: Model Analisis Pengaruh Perbedaan dalam GEKA terhadap Kinerja Manajerial dengan Variabel Mediasi Kepuasan Kerja



Sumber : Kamal dan Naim (2000) dengan modifikasi.

Berdasar landasan teori yang telah dipaparkan dan model analisis yang digunakan maka penelitian ini merumuskan tiga hipotesis sebagai berikut,

- Hipotesis 1:** Perbedaan dalam Gaya Evaluasi Kinerja Anggaran berpengaruh secara tidak langsung terhadap Kinerja Manajerial.
- Hipotesis 2:** Ketika Perbedaan dalam Gaya Evaluasi Kinerja Anggaran meningkat maka Kepuasan Kerja menurun.
- Hipotesis 3:** Pengaruh Perbedaan dalam Gaya Evaluasi Kinerja Anggaran terhadap Kinerja Manajerial dimediasi oleh Kepuasan Kerja.

METODE PENELITIAN

3.1. Identifikasi dan Definisi Operasional Variabel

Variabel dalam penelitian ini terdiri atas tiga yaitu **variable independen**: Perbedaan Gaya Evaluasi Kinerja Anggaran; **variable mediasi/intervening**: Kepuasan Kerja; dan **variable dependen**: Kinerja Manajerial.

1. Perbedaan Gaya Evaluasi Kinerja Anggaran

Perbedaan Gaya Evaluasi Kinerja Anggaran (GEKA) adalah perbedaan antara preferensi atasan dan preferensi bawahan terhadap GEKA. Parameter pengukuran GEKA yang diambil dari subjek penelitian selain delapan parameter gaya evaluasi kinerja Hopwood (1972) adalah: (a) Kemampuan untuk memenuhi target anggaran; (b) Perhatian terhadap biaya.

Parameter tersebut dikembangkan oleh Brownell (1982) dan telah digunakan oleh dua penelitian sebelumnya yaitu Kamal dan Naim (2000) serta Choo dan Tan (1997). Parameter tersebut diukur dengan skala Likert 1 sampai 7; 1 untuk sangat tidak menekankan, dan 7 untuk sangat menekankan. Responden menilai GEKA-atasan dan GEKA-bawahan dalam dua kolom yang berbeda. Kemudian, skor masing-masing pertanyaan pada GEKA-atasan dan GEKA-bawahan diselisihkan sehingga menghasilkan nilai minimal per skor 0 (nol) untuk tidak ada perbedaan, dan maksimal 6 untuk sangat berselisih. Jumlah pertanyaan untuk perbedaan dalam GEKA ada 10, sehingga nilai total perbedaan GEKA minimal adalah 0 (nol) dan nilai perbedaan GEKA maksimal adalah 60.

2. Kinerja Manajerial

Kinerja Manajerial adalah ukuran yang menyatakan kekonsistenan dan kebaikan anggota organisasi dalam menjalankan fungsi manajerial (Hansen dan Mowen, 2003). Parameter kinerja yang digunakan adalah instrumen *self rating* yang dikembangkan Mahoney dkk (1963). Dalam instrumen tersebut ada 8 dimensi kinerja yang dinilai yaitu: perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, supervisi, pengaturan staf, negosiasi, dan representasi serta satu dimensi keseluruhan. Total pertanyaan dalam instrumen Mahoney (1963) adalah 9 pertanyaan dan instrumen tersebut dinilai dengan skala likert 1 sampai 7, sehingga secara total nilai kinerja manajerial minimal 9 yang berarti kinerja manajerialnya sangat rendah dan maksimal 63 yang berarti kinerja manajerialnya sangat tinggi.

Penggunaan instrumen Mahoney dkk (1963) didukung oleh tiga penelitian sebelumnya yaitu Kamal dan Naim (2000), Choo dan Tan (1997), serta Brownell (1982). Kamal dan Naim (2000) mengutip Govindarajan (1986) mengungkapkan bahwa instrumen kinerja Mahoney dkk. (1963) memiliki dua kelebihan. Pertama, memiliki validitas dan reliabilitas yang memuaskan. Kedua, mengungkapkan dimensi-dimensi kinerja manajerial secara lebih nyata.

3. Kepuasan Kerja

Parameter pengukuran kepuasan kerja yang sering dilakukan penelitian sebelumnya adalah *Minnesota Satisfaction Questionnaire* (MSQ) yang dikembangkan oleh Weiss (1967). Keunggulan instrumen ini adalah menghasilkan validitas konvergen tertinggi dibanding dengan parameter yang lain (Dunham dkk, 1997), lebih komprehensif mengukur segi-segi spesifik dari kepuasan kerja (Kamal dan Naim, 2000), dan lebih baik dalam memprediksi kepuasan kerja dari pada instrumen lainnya (Scarpello dan Campbell, 1983). Instrumen MSQ dinilai dengan skala Likert 1 sampai 7, 1 untuk sangat tidak puas dan 7 untuk sangat puas. Dengan 21 pertanyaan MSQ, maka nilai kepuasan kerja minimal adalah 21 untuk kepuasan kerja yang sangat rendah dan 147 untuk kepuasan kerja yang sangat tinggi.

3.1. Sumber dan Jenis Data

Jenis data yang dipakai dalam penelitian diukur dengan ukuran interval. Sumber data yang digunakan adalah data primer yaitu data yang diperoleh secara langsung dari sumber asli. Data primer yang digunakan penelitian ini adalah data perbedaan GEKA, data Kepuasan Kerja, dan data Kinerja dari sampel penelitian.

3.2. Populasi dan Penentuan Sampel

Populasi penelitian ini adalah manajer, supervisor, atau staf perusahaan manufaktur di empat wilayah industri Jawa Timur, Surabaya, Sidoarjo, Gresik, dan Pasuruan yang bertanggungjawab kerjanya berdasar anggaran. Penelitian ini hanya berfokus pada manajer, supervisor, dan staf perusahaan manufaktur, hal ini disebabkan diasumsikan bahwa manajer, supervisor, dan staf perusahaan manufaktur dalam bekerja sangat berkaitan erat dengan anggaran, terutama departemen *cost center*.

Metode pengambilan sampel dengan *purposive sampling*. Jumlah sampel yang diharapkan bisa berpartisipasi adalah lebih dari 30 sampel. Wignjohartojo (2001) mengutip Bentler (1993) menyatakan bahwa jumlah sampel minimal adalah 5 kali variabel yang diteliti. Jumlah variabel yang diteliti dalam penelitian ini ada 3 sehingga jumlah sampel minimal adalah 15 sampel. Mengingat sampel penelitian ini tergolong sulit, maka penelitian ini hanya berharap jumlah sampel yang bisa berpartisipasi lebih dari 30 sampel.

3.3. Teknik Analisis Data

3.3.1. Pengujian validitas dan reliabilitas instrumen

Alat yang dipakai untuk menguji validitas data dalam penelitian ini adalah Korelasi *Pearson*, sedangkan untuk menguji reliabilitas data digunakan *Cronbach Alpha*. Korelasi *Pearson* digunakan untuk menilai korelasi/keterkaitan antara masing-masing butir pertanyaan dengan total nilai (*score*) butir-butir pertanyaan. Jika tingkat korelasi tersebut signifikan maka instrumen dapat dinyatakan valid, di mana tingkat signifikansi korelasi ditunjukkan dengan nilai signifikan hasil output SPSS lebih kecil dari taraf nyata penelitian ($\alpha=5\%$). Sedangkan reliabilitas instrumen dites dengan *Cronbach Alpha*, jika hasil koefisien reliabilitas (α) hasil SPSS lebih besar dari 0,6 maka instrumen penelitian tersebut cukup handal (Ghozali, 2002).

3.3.2. Uji Asumsi Klasik Model Regresi

Terjadi atau tidaknya multikolinieritas dapat diketahui dari nilai *Variance Inflation Factor* (VIF), bila $VIF > 10$ terjadi multikolinieritas, dan sebaliknya bila $VIF < 10$ tidak terjadi multikolinieritas. Sedangkan gejala heteroskedastisitas dapat diketahui salah satunya dengan menggunakan grafik plot antara nilai prediksi variabel terikat (ZPRED) dengan residualnya (SRESID) dalam aplikasi *SPSS for Windows*. Deteksi ada tidaknya heteroskedastisitas dapat dilihat dari ada atau tidaknya pola tertentu pada grafik *scatterplot* antara ZPRED (sumbu Y) dengan SRESID (sumbu X). Jika ada pola tertentu maka terjadi heteroskedastisitas, dan sebaliknya jika tidak terjadi pola tertentu maka homoskedastisitas. Normalitas data dapat diuji dengan melihat *normal probability plot* yang membandingkan distribusi kumulatif dari data sesungguhnya yang didistribusikan kumulatif secara normal. Plot yang terbentuk harus membentuk pola tertentu mengikuti garis koefisien variabel bebas.

3.3.3. Analisis regresi

3.3.3.1. Model Regresi 1

Analisis regresi sederhana digunakan untuk menguji hipotesis 1 dengan variabel independen Perbedaan GEKA dan variabel dependen Kinerja Manajerial dengan model regresi sebagai berikut:

$$Y_1 = \alpha_1 + \beta_1 X_1 \quad (1)$$

Y_1 = Kinerja Manajerial

α_1 = Konstanta

β_1 = Koefisien Regresi X_1

X_1 = Perbedaan GEKA

3.3.3.2. Model Regresi 2

Hipotesis 2 diuji dengan regresi sederhana dengan variabel independen Perbedaan GEKA dan variabel dependen Kepuasan Kerja dengan model regresi sebagai berikut :

$$Y_2 = a_2 + b_2 X_2 \quad (2)$$

- Y_2 = Kepuasan Kerja
- α_2 = Konstanta
- β_2 = Koefisien Regresi X_2
- X_2 = Perbedaan dalam GEKA

3.3.3.3. Model Regresi 3

Hipotesis tiga adalah kesimpulan dari dua hipotesis sebelumnya. Pengujian hipotesis tiga dilakukan secara bertahap dengan analisis regresi berganda dengan variabel independen kepuasan kerja dan Perbedaan GEKA serta variabel dependen Kinerja Manajerial dengan persamaan regresi:

$$Y_3 = \alpha_3 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 \quad (3)$$

- Y_3 = Kinerja
- α_3 = Konstanta
- β_3 = Koefisien Regresi X_3
- X_3 = Kepuasan Kerja
- β_4 = Koefisien Regresi X_4
- X_4 = Perbedaan GEKA

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1. Gambaran Umum Responden

Manajer, supervisor, dan staf perusahaan manufaktur di empat wilayah industri Jawa Timur (Surabaya, Sidoarjo, Gresik, dan Pasuruan) yang kinerjanya dievaluasi berdasar anggaran yang menjadi sampel penelitian ini berasal dari perusahaan-perusahaan manufaktur berikut :

Tabel 4.1 Daftar Nama Perusahaan Responden

No	Nama Perusahaan	Tempat Kedudukan
1.	PT MASPION	Sidoarjo
2.	PT INDOSPRING Tbk	Gresik
3.	PT SMART Tbk.	Surabaya
4.	PT PAL INDONESIA	Surabaya
5.	PT INTERBAT	Gresik & Sidoarjo
6.	PT WIDATRA BAKTI	Pasuruan
7.	PT ALFA HASTA TEKNIK	Pasuruan
8.	PT NESTLE INDONESIA	Pasuruan

Sumber: Data Primer Diolah

Dari delapan perusahaan tersebut penelitian ini memperoleh 35 responden. Jumlah kuisioner yang disebar kurang lebih 100 kuisioner. Sebagian besar kuisioner dikirim melalui jasa pos dan sisanya diantar langsung oleh peneliti. Semua kuisioner yang dikirim dengan pos tidak mendapat respon dari perusahaan manufaktur yang dituju. Deskripsi demografis responden penelitian ini dapat dilihat di tabel di bawah ini.

Tabel 4.2 Statistik Deskriptif Responden

Kriteria	Jumlah	Prosentase
Departemen		
Produksi	16	45,71%
Keuangan	14	40%
Pembelian	2	5,71%
Lain-lain	3	8,58%
Jenis Kelamin		
Laki-laki	30	85,71%
Perempuan	5	14,29%
Usia (tahun)		
<25	1	2,85%
25-35	11	31,43%
36-45	16	45,71%
46-55	4	11,43%
>55	3	8,58%
Pendidikan		
Diploma	14	40%
S-1	18	51,42%
S-2	3	8,58%
S-3	0	0%
Masa Kerja (tahun)		
<2	2	2,71%
2-5	5	14,29%
5-10	10	28,57%
>10	18	54,43%
Tingkat Jabatan		
Manajer	13	37,14%
Supervisor	15	42,86%
Staf	7	20%

Sumber: Data Primer Diolah

4.2. Deskripsi Hasil Penelitian

4.2.1. Statistik deskriptif variabel penelitian

Data primer yang telah diperoleh dari responden merupakan parameter atas variabel perbedaan GEKA, kepuasan kerja, dan kinerja. Gaya evaluasi kinerja anggaran (GEKA) diukur dengan parameter yang dibuat oleh Brownell (1982) serta Hopwood (1972) sejumlah 10 butir pertanyaan, sedangkan untuk mencari perbedaan GEKA bawahan dengan atasan menggunakan persamaan (Choo dan Tan, 1997) :

$$\text{Perbedaan GEKA} = \text{Nilai mutlak [GEKA bawahan-GEKA atasan]} \dots\dots\dots (3)$$

Sedangkan variabel kepuasan kerja menggunakan parameter MSQ (1967) berisi 20 pertanyaan singkat dan variabel kinerja menggunakan parameter yang dikembangkan Mahoney (1963) yang berisi delapan butir pertanyaan dan satu pertanyaan umum. Berikut ini tabel yang menunjukkan statistik deskriptif variabel penelitian ini:

Tabel 4.3 Statistik Deskriptif Perselisihan GEKA, Kepuasan Kerja, dan Kinerja

Variabel	n	Rata-rata	Standar Deviasi	Kisaran Teoretis		Kisaran Aktual	
				Min.	Maks.	Min.	Maks.
Perselisihan GEKA	35	4,14	3,210	0	60	0	13
Kepuasan Kerja	35	99,00	12,020	21	147	79	125
Kinerja	35	44,29	6,620	9	63	31	62

Sumber: Lampiran 8

Jawaban responden atas kuisioner perbedaan GEKA berkisar antara 0–13. Perbedaan sebesar 0 (nol) berarti tidak ada perbedaan preferensi antara atasan dan bawahan dalam evaluasi kinerja. Tidak ada responden yang mengalami perbedaan GEKA maksimal mencapai angka 60, perbedaan yang terjadi maksimal pada nilai 13. Rata-rata nilai perbedaan GEKA hanya 4,14.

Nilai kepuasan kerja responden berkisar 79–125, dengan kisaran teoretis 21–147. Rata-rata kepuasan kerja responden dengan parameter MSQ adalah 99, nilai ini dirasa cukup tinggi karena cukup dekat dengan nilai maksimal. Selain itu, nilai rata-rata kepuasan kerja responden cukup tinggi jika dibandingkan dengan nilai tengah variabel kepuasan kerja sebesar 80. Kinerja responden dengan parameter Mahoney (1963) berkisar pada nilai 31–62, dengan kisaran teoretis 9–63. Rata-rata nilai kinerja responden adalah 44,29, nilai ini lebih tinggi dari nilai tengahnya yang bernilai 38,5. Nilai maksimal kinerja yang ada hanya sebesar 62, itupun hanya satu responden, hal ini berarti bahwa *self rating* yang digunakan dalam penilaian kinerja jauh dari bias dan manipulasi.

4.2.2. Pengujian reliabilitas dan validitas instrumen

Hasil uji validitas dapat dilihat di tabel 4.4, semua instrumen parameter variabel menunjukkan validitas yang memadai. Reliabilitas instrumen penelitian diuji dengan *Cronbach Alpha*. Dari tabel 4.4 dapat dilihat bahwa *Alpha* semua instrumen lebih besar dari 0,6, berarti semua instrumen layak

digunakan.

Tabel 4.4 Validitas dan Reliabilitas Instrumen Penelitian

Kuis	Koefisien Korelasi	Signifikansi (2-tailed)	Keterangan	Cronbach Alpha	Kesimpulan
Variabel Perselisihan dalam GEKA (<i>Disagree</i>)					
Q-1	0,509	0,022	Valid	0,6817	Handal dan Sahih
Q-2	0,561	0,000	Valid		
Q-3	0,406	0,016	Valid		
Q-4	0,556	0,001	Valid		
Q-5	0,680	0,000	Valid		
Q-6	0,657	0,000	Valid		
Q-7	0,430	0,010	Valid		
Q-8	0,544	0,001	Valid		
Q-9	0,611	0,000	Valid		
Q-10	0,739	0,000	Valid		
Variabel Kinerja (<i>Performance</i>)					
Q-1	0,718	0,000	Valid	0,9057	Handal dan Sahih
Q-2	0,756	0,000	Valid		
Q-3	0,715	0,000	Valid		
Q-4	0,701	0,000	Valid		
Q-5	0,778	0,000	Valid		
Q-6	0,750	0,000	Valid		
Q-7	0,545	0,001	Valid		
Q-8	0,707	0,000	Valid		
Q-9	0,671	0,000	Valid		
Variabel Kepuasan Kerja (<i>Satisfaction</i>)					
Q-1	0,721	0,000	Valid	0,9450	Handal dan Sahih
Q-2	0,775	0,000	Valid		
Q-3	0,790	0,000	Valid		
Q-4	0,803	0,000	Valid		
Q-5	0,683	0,000	Valid		
Q-6	0,590	0,000	Valid		
Q-7	0,579	0,000	Valid		
Q-8	0,655	0,000	Valid		
Q-9	0,679	0,000	Valid		
Q-10	0,709	0,000	Valid		
Q-11	0,627	0,000	Valid		
Q-12	0,760	0,000	Valid		
Q-13	0,798	0,000	Valid		
Q-14	0,669	0,000	Valid		
Q-15	0,764	0,000	Valid		
Q-16	0,662	0,000	Valid		
Q-17	0,790	0,000	Valid		
Q-18	0,729	0,000	Valid		
Q-19	0,646	0,000	Valid		
Q-20	0,708	0,000	Valid		

Sumber: Lampiran 5 - 7

Hasil uji validitas dan reliabilitas penelitian ini konsisten dengan penelitian sebelumnya. Sedangkan parameter perbedaan dalam GEKA yang digunakan dalam penelitian ini merupakan kombinasi dari dua parameter yang tidak digunakan oleh penelitian sebelumnya secara kombinasi. Walau demikian, hasil uji validitas dan reliabilitas juga menunjukkan hasil yang cukup layak dan handal.

4.2.3. Hubungan antar variabel

Tabel 4.5 menjelaskan nilai koefisien korelasi antar variabel dengan korelasi *Pearson* dengan *level of significance* 5%.

Tabel 4.5 Interkorelasi antar Variabel Penelitian

Variabel Penelitian		<i>Disagree</i>	<i>Satisfaction</i>	<i>Performance</i>
Koefisien Korelasi	<i>Disagree</i>			
	<i>Satisfaction</i>	-0,127		
	<i>Performance</i>	-0,090	0,658	
Signifikansi	<i>Disagree</i>			
	<i>Satisfaction</i>	0,035		
	<i>Performance</i>	0,456	0,000	

Sumber: Lampiran 11

Tabel di atas menunjukkan adanya korelasi negatif antara perbedaan dalam GEKA dengan Kepuasan Kerja maupun Kinerja. Hubungan yang negatif antara perbedaan dalam GEKA dengan Kepuasan Kerja berarti semakin tinggi perbedaan dalam GEKA maka semakin rendah Kepuasan Kerja. Begitu pula hubungan antara perbedaan dalam GEKA dengan Kinerja, semakin tinggi perbedaan dalam GEKA berarti semakin rendah Kinerja. Hubungan perbedaan dalam GEKA dengan Kepuasan Kerja adalah hubungan yang signifikan karena nilai signifikansinya lebih kecil dari 5%. Sedangkan, hubungan perbedaan dalam GEKA dengan kinerja tidak signifikan karena nilai signifikansinya jauh lebih besar dari 5%. Hubungan antara Kepuasan Kerja dengan Kinerja menunjukkan hubungan yang positif dan sangat signifikan, ini berarti bahwa semakin tinggi kepuasan kerja maka semakin tinggi pula kinerja.

4.3. Analisis Hipotesis 1

Hipotesis 1: Perbedaan dalam Gaya Evaluasi Kinerja Anggaran berpengaruh secara tidak langsung terhadap kinerja manajerial.

Tabel 4.6 :
Hasil Regresi Pengaruh Perbedaan dalam GEKA (*Disagree*)
terhadap Kinerja Manajerial (*Performance*)

Variabel	Nilai Koefisien	Standar Error	<i>t-value</i>	<i>p-value</i>
<i>Intercept</i>	46,774	1,791	26,115	0,000
<i>Disagree</i>	-0,601	0,344	-1,748	0,090
Adj R ² = 8,5%, Overall F = 3,057 ; Sig. F = 0,090				

Sumber: Lampiran 9 Diolah

Dari tabel 4.6 didapatkan nilai R^2 sebesar 8,5%, artinya dengan memasukkan variabel perbedaan GEKA dalam model, dapat digunakan untuk menjelaskan 8,5% perubahan yang terjadi pada kinerja manajerial. Sedangkan sisanya, 91.5%, dijelaskan oleh faktor-faktor lain. Dari hasil tabel 4.6 juga nampak pengaruh perbedaan dalam GEKA terhadap kinerja manajerial dapat dimasukkan dalam model regresi yaitu :

$$\text{Performance} = 46,774 - 0,601 \text{ Disagree} \quad (1.1)$$

Nilai signifikansi F sebesar 0,09 lebih besar dari *level of significance* 5%, maksudnya model regresi tidak cukup layak digunakan untuk memprediksi kinerja manajerial. Uji signifikansi koefisien regresi menggunakan uji t. Dari tabel dapat dilihat bahwa nilai signifikansi t koefisien regresi perbedaan dalam GEKA lebih besar dari 5%. Hal ini berarti, perbedaan dalam GEKA tidak berpengaruh secara langsung terhadap kinerja manajerial. Kesimpulannya, hipotesis 1 diterima.

4.4. Analisis Hipotesis 2

Hipotesis 2: Ketika perbedaan dalam Gaya Evaluasi Kinerja Anggaran meningkat maka kepuasan kerja akan menurun.

Dari tabel 4.7 didapatkan nilai R^2 sebesar 6%, artinya dengan memasukkan variabel perbedaan GEKA dalam model, dapat digunakan untuk menjelaskan 6% perubahan yang terjadi pada Kepuasan Kerja. Sedangkan sisanya, 94%, dijelaskan oleh faktor-faktor lain.

Tabel 4.7:
Hasil Regresi Pengaruh Perbedaan dalam GEKA (*Disagree*) terhadap Kepuasan Kerja (*Satisfaction*)

Variabel	Nilai Koefisien	Standar Error	t-value	p-value
<i>Intercept</i>	100,975	1,370	29,966	0,000
<i>Disagree</i>	-0,477	0,646	-0,738	0,035
Adj $R^2 = 6\%$, Overall F = 4,265 ; Sig. F = 0,046				

Sumber: Lampiran 10 Diolah

Dari hasil tabel 4.7, pengaruh perbedaan dalam GEKA terhadap Kepuasan Kerja dapat dimasukkan dalam model regresi, yaitu:

$$\text{Job Satisfaction} = 100,975 - 0,477 \text{ Disagree} \quad (2.1)$$

Nilai signifikansi F sebesar 0,046 lebih kecil dari *level of significance* 5%, maksudnya model regresi cukup layak digunakan untuk memprediksi Kepuasan Kerja. Dari tabel dapat dilihat bahwa nilai signifikansi t untuk *intercept* maupun koefisien regresi perbedaan dalam GEKA lebih kecil dari 5%. Hal ini berarti, perbedaan dalam GEKA berpengaruh secara negatif terhadap Kepuasan Kerja, artinya jika perbedaan dalam GEKA meningkat maka Kepuasan Kerja turun. Kesimpulannya, hipotesis 2 diterima.

4.5. Analisis Hipotesis 3

Hipotesis 3:

Pengaruh perbedaan dalam Gaya Evaluasi Kinerja Anggaran terhadap Kinerja Manajerial dimediasi oleh Kepuasan Kerja.

Nilai R^2 model regresi kedua ini bernilai 44,4% yang berarti bahwa penggunaan variabel perbedaan dalam GEKA dan Kepuasan Kerja dalam menjelaskan perubahan yang terjadi pada kinerja hanya mampu menjelaskan 44,4% saja. Sedangkan sisanya, 55,6% dijelaskan oleh faktor-faktor yang lain. Jika hasil regresi tersebut dimasukkan dalam model maka nampak sebagai berikut:

$$Performance = 11,662 - 0,435 Disagree + 0,348 Satisfaction \quad (3.1)$$

Tabel 4.8: Hasil Regresi Pengaruh Perbedaan dalam GEKA (*Disagree*) terhadap Kinerja (*Performance*) dengan Mediasi Kepuasan Kerja (*Satisfaction*)

Variabel	Nilai Koefisien	Standar Error	Standardized Coefficient Beta	t-value	p-value
<i>Intercept</i>	11,662	1,307		1,596	0,000
<i>Disagree</i>	-0,435	0,266	-0,211	-1,635	0,112
<i>Satisfaction</i>	0,348	0,071	0,631	4,893	0,000
Adj $R^2 = 44,4\%$; Overall F = 14,562; Sig. F = 0,000; VIF = 1,016					

Sumber: Lampiran 11

Hasil regresi tersebut menunjukkan bahwa t hitung untuk variabel perbedaan dalam GEKA sebesar -1,635 dengan signifikansi 0,112, lebih besar dari 5%. Hal ini berarti perbedaan dalam GEKA secara parsial tidak berpengaruh terhadap Kinerja. Kepuasan kerja mempunyai nilai t hitung 4,893 dengan nilai signifikansi lebih kecil dari 5% yakni sebesar 0,000. Hal ini berarti Kepuasan Kerja secara parsial mempengaruhi Kinerja secara positif dan signifikan. Tingkat signifikansi pengaruhnya ditunjukkan dengan nilai Kepuasan Kerja sebesar 0,631, lebih besar dari nilai *Standardized Coefficient Beta* perbedaan dalam GEKA (-0,211).

Nilai F hitung sebesar 14,562 dengan signifikansi lebih kecil dari 5% yaitu sebesar 0,000. Hal ini berarti bahwa model regresi dapat digunakan untuk memprediksi kinerja. Hasil ini juga berarti bahwa perbedaan dalam GEKA dan Kepuasan Kerja secara bersama-sama mempengaruhi Kinerja. Perbedaan dalam GEKA tidak berpengaruh terhadap Kinerja. Sedangkan, pengaruh Kepuasan Kerja terhadap Kinerja menunjukkan angka signifikansi yang cukup tinggi. Hasil hipotesis 2 menunjukkan bahwa perbedaan dalam GEKA berpengaruh secara negatif terhadap Kepuasan Kerja. Hal ini berarti bahwa Kepuasan Kerja memediasi pengaruh antara perbedaan dalam GEKA terhadap Kinerja. Analisis yang demikian telah dilakukan oleh dua penelitian sebelumnya (Choo & Tan, 1997 dan Kamal & Naim, 2000). Sehingga dapat disimpulkan bahwa hipotesis 3 diterima.

4.6. Pembahasan

Analisis korelasi *Pearson* menunjukkan bahwa hubungan antara variabel perbedaan dalam GEKA dengan kepuasan kerja negatif dan signifikan ($-0,127$; $p = 0,035$). Hal ini berarti semakin tinggi perbedaan dalam GEKA maka semakin rendah Kepuasan Kerja. Hubungan antara perbedaan dalam GEKA dengan Kinerja juga menunjukkan hubungan yang negatif tapi tidak signifikan ($-0,090$; $p = 0,456$). Sedangkan hubungan antara Kepuasan Kerja dengan Kinerja positif dan signifikan ($0,658$; $p = 0,000$). Hal ini berarti semakin tinggi kepuasan kerja maka semakin tinggi pula kinerja. Kesimpulan analisis korelasi ini konsisten dengan hasil penelitian Kamal dan Naim (2000) maupun Choo dan Tan (1997).

Tabel 4.9 : Perbandingan Hasil Korelasi Pearson Variabel Penelitian

Korelasi Variabel	Kamal & Naim (2000)	Choo & Tan (1997)	Penelitian ini
<i>Disagree – satisfaction</i>	-0,313	-0,308	-0,127
<i>Disagree – Performance</i>	-0,189	-0,168	-0,090
<i>Satisfaction – Performance</i>	0,394	0,351	0,658

Sumber: Lampiran 11 Diolah, Choo dan Tan (1997), dan Kamal dan Naim (2000)

Hasil pengujian hipotesis 1 menunjukkan bahwa perbedaan dalam GEKA tidak berpengaruh terhadap Kinerja Manajerial secara langsung, sejalan dengan pernyataan Brownell (1982). Hal ini disebabkan efek pada kinerja manajerial akan sangat dipengaruhi variabel kontinjensi yang digunakan. Hasil hipotesis 1 ini membawa penelitian ini untuk menggunakan variabel kontinjensi kepuasan kerja pada hipotesis selanjutnya.

Hasil analisis regresi hipotesis 2 menunjukkan bahwa perbedaan dalam GEKA berpengaruh secara negatif terhadap Kepuasan Kerja ($-0,477$; $p = 0,035$). Semakin tinggi perbedaan preferensi atasan dan preferensi bawahan terhadap GEKA maka Kepuasan Kerja semakin rendah. Hipotesis 2 yang dibuat penelitian ini berhasil dikonfirmasi.

Secara teoritis hasil penelitian ini sesuai dengan pendapat Lussier (2002) bahwa kualitas supervisi mempengaruhi kepuasan kerja. Jika atasan menetapkan kriteria evaluasi, kepuasan kerja akan menurun disebabkan karena bawahan merasa tertekan oleh kriteria yang digunakan atasan dalam mengevaluasi kinerjanya. Kepuasan kerja semakin turun jika bawahan mempunyai preferensi sendiri tentang kriteria evaluasi yang seharusnya digunakan untuk menilai kinerjanya dan bawahan tidak setuju atas kriteria yang digunakan oleh atasan. Hasil penelitian ini juga konsisten dengan penelitian sebelumnya. Kamal dan Naim (2000) menemukan hubungan yang serupa, begitu pula Choo dan Tan (1997). Berikut ini perbandingan hasil penelitian ini dengan dua penelitian sebelumnya dalam hal pengaruh perbedaan dalam GEKA terhadap kepuasan kerja.

Tabel 4.10 :
Perbandingan Hasil Regresi Pengaruh Perbedaan dalam GEKA terhadap Kepuasan Kerja*

Urutan	Kamal & Naim (2000)	Choo & Tan (1997)	Penelitian ini
Koefisien Regresi	-0,151	-2,207	-0,477
Signifikansi	0,017	0,0011	0,035

Sumber: Lampiran 10 Diolah, Choo dan Tan (1997), dan Kamal dan Naim (2000)

*Variabel *Dependen*: Kepuasan Kerja

Hipotesis 3 dapat dikonfirmasi oleh penelitian ini dengan hasil regresi yang cukup handal. Perbedaan dalam GEKA tidak berpengaruh terhadap Kinerja ($-0,435; p = 0,112$). Kepuasan Kerja berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap Kinerja ($0,348; p = 0,000$). Semakin tinggi Kepuasan Kerja semakin tinggi pula Kinerja yang dihasilkan. Pengujian hipotesis 3 ini memperhatikan hasil hipotesis 1 dan 2. Hipotesis 1 memberikan keyakinan bahwa perbedaan dalam GEKA tidak berpengaruh secara langsung terhadap Kinerja Manajerial. Hipotesis 2 menunjukkan bahwa perbedaan dalam GEKA dapat mempengaruhi Kepuasan Kerja. Sedangkan, hipotesis 3 menunjukkan bahwa Kinerja tidak dipengaruhi oleh perbedaan dalam GEKA dan Kepuasan Kerja mempengaruhi Kinerja secara positif dan signifikan. Maka dapat disimpulkan bahwa Kepuasan Kerja dapat memediasi hubungan perbedaan dalam GEKA terhadap Kinerja.

Tabel 4.11 :
Perbandingan Hasil Regresi Pengaruh Perbedaan dalam GEKA terhadap Kinerja Manajerial dengan Mediasi Kepuasan Kerja*

Uraian	Kamal & Naim (2000)	Choo & Tan (1997)	Penelitian ini
B ₁ (<i>Disagree</i>)	$-0,0427; p = 0,578$	$-0,039; p = 0,4841$	$-0,435; p = 0,112$
B ₂ (<i>Satisfaction</i>)	$0,450; p = 0,006$	$0,027; p = 0,0007$	$0,348; p = 0,000$

Sumber: Lampiran 11 Diolah, Choo dan Tan (1997), dan Kamal dan Naim (2000)

*Variabel Dependen: Kinerja

Secara teoritis, hasil penelitian ini mampu mengkonfirmasi pendapat Brownell (1982) bahwa Gaya Evaluasi Kinerja tidak bisa mempengaruhi Kinerja secara langsung melainkan melalui variabel mediasi.

4.8. Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini mempunyai keterbatasan yang kemungkinan bisa menimbulkan gangguan terhadap hasil penelitian.

1. Data penelitian ini berasal dari penggunaan instrumen yang mendasarkan pada persepsi jawaban responden. Hal ini menimbulkan masalah jika persepsi responden tidak mencerminkan kondisi sebenarnya di lapangan dengan kata lain jawaban responden tidak bisa dikonfirmasi.
2. Penelitian ini tidak mampu menguraikan hubungan kausal antara variabel perbedaan dalam GEKA dan kepuasan kerja terhadap kinerja.
3. Jumlah sampel yang berhasil dikumpulkan penelitian ini masih sangat rentan terhadap gangguan hasil penelitian. Dalam hal penelitian *behavioral*, Kerlinger (1986) menyatakan bahwa jumlah sampel minimal adalah 50.
4. Pengaruh lingkungan kerja, pendidikan, pengalaman, dan budaya responden sangat mempengaruhi persepsi responden terhadap pertanyaan kuisioner yang diajukan. Sehingga, hasil penelitian ini masih sangat dipengaruhi oleh segala hal berkaitan dengan latar belakang responden.

5. SIMPULAN DAN SARAN

5.1. Simpulan

Penelitian ini menghasilkan beberapa kesimpulan penting berkaitan dengan penelitian *accounting behavior*. Penelitian ini berhasil mendemonstrasikan bahwa perbedaan antara preferensi bawahan terhadap GEKA dan persepsi atasan terhadap GEKA mampu mempengaruhi perilaku dan sikap bawahan, sehingga berpengaruh pada kepuasan kerja dan kinerjanya.

1. Pengujian yang dilakukan terhadap hipotesis 1 menunjukkan hasil bahwa perbedaan dalam GEKA tidak mempengaruhi kinerja secara langsung.
2. Berdasarkan hasil analisis data penelitian ini berhasil mendukung hipotesis 2 bahwa perbedaan dalam GEKA mempengaruhi kepuasan kerja secara negatif dan signifikan. Dengan kata lain, ketika perbedaan antara Gaya Evaluasi Kinerja Anggaran menurut persepsi atasan dan preferensi bawahan meningkat maka kepuasan kerja menurun. Hasil pengujian ini mendukung hasil penelitian Choo dan Tan (1997) dan Kamal dan Naim (2000).
3. Pengujian terhadap hipotesis 3 memberikan hasil bahwa Kepuasan Kerja mampu memediasi hubungan perbedaan dalam GEKA terhadap Kinerja. Hal ini disebabkan perbedaan dalam GEKA tidak mempengaruhi Kinerja, sedangkan pengaruh Kepuasan Kerja terhadap Kinerja sangat signifikan. Di lain pihak, hasil pengujian hipotesis 2 telah menunjukkan bahwa perbedaan dalam GEKA mempunyai pengaruh yang negatif terhadap Kepuasan Kerja. Oleh sebab itu, dapat disimpulkan bahwa Kepuasan Kerja mampu memediasi hubungan dan pengaruh perbedaan dalam GEKA terhadap Kinerja.

5.2. Saran

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya bahwa penelitian ini perlu ditindaklanjuti baik oleh penelitian selanjutnya maupun oleh pihak yang berkepentingan terhadap hasil penelitian ini.

1. Penelitian selanjutnya hendaknya mampu menetapkan metode penelitian yang meminimalkan kelemahan berkaitan dengan jumlah sampel dan kesesuaian sampel dengan kriteria yang ditetapkan.
2. Para pimpinan perusahaan yang menggunakan anggaran sebagai alat evaluasi kinerja bawahan hendaknya memperhatikan gaya evaluasi yang diterapkan. Pengetatan kriteria evaluasi justru mampu menurunkan kepuasan kerja dan kinerja. Tapi, bukan berarti pelonggaran kriteria evaluasi akan mampu berakibat sebaliknya. Gaya evaluasi yang optimal adalah yang mampu mendorong bawahan untuk berprestasi tanpa terlalu menekannya.
3. Pimpinan perusahaan hendaknya memperhatikan persepsi bawahan terhadap gaya kepemimpinan para pimpinan. Membuka situasi setuju atau tidak setuju terhadap gaya kepemimpinan rentan menghasilkan perbedaan. Persepsi atasan dan bawahan hendaknya bisa kongruen satu sama lain untuk menghindari konflik.

DAFTAR PUSTAKA

- Asthor, David, et.al. 1991. *Issues In Management Accounting*. Edinburgh Gate: Prentice Hall.
- Atkinson, Anthony A., Robert S. Kaplan, and S. Mark Young. 2004. *Management Accounting*. Fourth Edition, Edinburgh Gate: Prentice Hall.
- Brownell, Peter. 1982. The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation, and Organizational Effectiveness. *Journal of Accounting Research*. Vol. 20, No. 1: 12-27.
- Choo, Freddie and Kim B. Tan. 1997. A Study of the Relationship Amongs Disagreement in Budgetary Performance Evaluation Style, Job Related Tension, Job Satisfaction, and Performance. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 9: 199-218.
- Ghozali, Imam. 2002. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hansen, Don R., and Maryanne M. Mowen. 2003. *Management Accounting*. Sixth edition, Ohio: Thomson Learning.
- Hopwood, Anthony G., 1972. An Empirical Study of The Role of Accounting Data in Performance Evaluation. *Journal of Accounting Research*. Vol. 10: 156-182.
- Kamal, Maulana dan Ainun Na'im. 2000. Pengaruh Perselisihan dalam Gaya Evaluasi Kinerja Anggaran terhadap Kinerja: Tekanan Kerja dan Kepuasan Kerja sebagai Variabel Mediasi. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 3, No. 1: 86-101.
- Lussier, Robert N. 2002. *Human Relation in Organization: Application and Skill Building*. New York: McGraw-Hill.
- Luthans, Fred. 1998. *Organization Behavior*. Eighth edition. New York: Mc Graw-Hill.
- Machrus, Hawaim. 2000. Pengaruh Kompetisi dalam Situasi Kompetisi terhadap Agresi. *Media Psikologi INSAN*. Vol. 2, No. 11: 1-20.
- Palmer, Richard J., Robert B. Welker. 1994. The Effect of an Anticipated Performance Evaluation on Willingness to Perform: The Intervention of Self Presentational Motives. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 6: 205-219.
- Ratnawati, Vince, dan Indra W. Kusuma. 2002. Pengaruh *Job Insecurity* terhadap Keinginan Berpindah Karyawan. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 5, No. 9: 15-20.
- Raymond, A. Noe., et.al. 2003. *Human Resources Management Gaining Competitive Advantage*. Fourth Edition. New York: McGraw-Hill.
- Robbins, Stephen P. 2003. *Organizational Behavior*. Tenth Edition. New Jersey: Prentice Hall.
- Rollinson, Derek, and Aysen Broadfield. 2002. *Organizational Behavior and Analysis*. Second Edition. Edinburgh Gate: Prentice Hall.
- Santoso, Singgih. *Mengatasi Berbagai Masalah Statistik dengan SPSS Versi 11.5*. 2004. Jakarta: Elex Media Komputindo.
- Schermerhorn, John R., James G. Hunt and Richard N. Osborn. 2003. *Organizational Behavior*. Eight Edition. Hoboken: John Wiley & Sons, Inc.

- Sugiono. 2003. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: CV ALFABETA.
- Suharyadi, dan Purwanto S.K. 2004. *Statistika untuk Ekonomi dan Keuangan Modern*. Jilid 2. Jakarta: Salemba Empat.
- Suyuti, Zanzawi dan L. Simatupang. 1986. *Statistik Non Parametrik untuk Ilmu-ilmu Sosial*. Jakarta: PT Gramedia.
- Werther, William B., and Keith Davis. 1996. *Human Resources and Personnel Management*. Fifth Edition. New York: McGraw-Hill.
- Wignjohartojo, Parwoto. 2001. Hubungan Variabel Pembentuk Minat Berprilaku Menggunakan Laporan Keuangan Menurut Segmen untuk Keputusan Investasi pada Sekuritas. *Majalah Ekonomi*. Vol. XI, No. 2: 1466 – 166.