

**ANALISIS PENGARUH TINDAKAN SUPERVISI
TERHADAP KEPUASAN KERJA AUDITOR
(Studi Empiris Pada Auditor Eksternal Dan Auditor Internal)**

TESIS

Diajukan sebagai salah satu syarat
Memperoleh derajat S-2 Magister Sains Akuntansi



Diajukan oleh:

Nama : Irvan Martamin
NIM : C4C004248

**PROGRAM STUDI MAGISTER SAINS AKUNTANSI
PROGRAM PASCASARJANA UNIVERSITAS DIPONEGORO
DESEMBER 2006**

Tesis berjudul:

**ANALISIS PENGARUH TINDAKAN SUPERVISI
TERHADAP KEPUASAN KERJA AUDITOR
(Studi Empiris Pada Auditor Eksternal Dan Auditor Internal)**

Yang dipersiapkan dan disusun oleh:

Irvan Martamin

Telah dipertahankan di depan Dewan Penguji pada tanggal 23 Desember 2006
Dan telah dinyatakan memenuhi syarat untuk diterima

Pembimbing Tesis:

Pembimbing Utama/Ketua:

Pembimbing/Anggota:

Dr.H Mohammad Nasir, M.Si, Akt

Prof. Dr. Imam Ghozali. M. Com, Akt

Tim Penguji:

Prof. Dr. Arifin Sabeni M.Com (Hons), Akt

Dr. Jaka Isgiyarta, M.Si, Akt

Drs. Daljono, M.Si, Akt

Semarang, Desember 2006
Universitas Diponegoro
Program Pascasarjana
Program Studi Magister Sains Akuntansi
Ketua Program:

Dr.H Mohammad Nasir, M.Si, Akt
NIP. 131 875 458

HALAMAN PERSEMBAHAN

”Apapun yang terjadi, jangan pernah kehilangan pegangan pada dua tali kehidupan utama yaitu harapan dan keyakinan”

“Langkah pertama mencapai keberhasilan adalah melakukan suatu pekerjaan kecil dengan sebaik-baiknya dan dengan cara yang benar sehingga keberhasilan dapat tercapai. Setelah itu lakukanlah pada hal-hal yang besar”

*Karya kecilku ini
kepersembahkan kepada
kedua orang tuaku, kakak-
kakak dan saudaraku, isteri
tercinta Yuliawati Ambar K.N,
anak-anak tersayang Ryan,
Reza dan Ucha, dengan
ucapan terima kasih atas
dukungannya selama ini.*

PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini :

Nama : IRVAN MARTAMIN

NIM : C4C004248

Menyatakan bahwa tesis yang saya ajukan ini adalah hasil karya sendiri, belum pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan pada Perguruan Tinggi lain dan tidak terdapat karya atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan orang lain kecuali yang secara tertulis menjadi acuan dalam naskah ini dan disebutkan dalam daftar pustaka.

Karya ini adalah milik saya dan pertanggungjawabannya sepenuhnya berada pada saya.

Irvan Martamin

ABSTRAKSI

Penelitian ini bertujuan untuk menelaah secara empiris hubungan dan pengaruh tiga aspek utama tindakan Supervisi sesuai saran AECC yaitu aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, Kondisi Kerja dan Penugasan terhadap aspek Kepuasan Kerja auditor. Responden dalam penelitian ini dibagi menjadi dua kelompok yaitu auditor eksternal di Kantor Akuntan Publik dan auditor internal di perusahaan. Kedua jenis auditor kemudian dimintakan untuk memberikan persepsinya sebagai auditor mengenai aspek-aspek tersebut.

Metode penelitian yang dipergunakan adalah metode dengan teknik pengumpulan data yang deskriptif analitik dengan teknik pengumpulan data yang dipergunakan secara mail *survey* melalui pengisian kuesioner dan studi dokumentasi. Data yang dikumpulkan selanjutnya dilakukan pengujian dan analisis secara statistik seperti Uji Validitas, Uji Reliabilitas, Uji Asumsi Klasik, Uji Beda dan Uji Regresi. Sedangkan untuk data kualitatif dianalisis secara deskriptif berdasarkan kriteria dan karakteristik yang dirumuskan sesuai dengan permasalahan penelitian.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa tidak terdapat perbedaan pelaksanaan tindakan Supervisi untuk aspek Kondisi Kerja, Penugasan maupun Kepuasan Kerja, sedangkan untuk aspek Kepemimpinan & *Mentoring* terdapat perbedaan antara auditor di KAP dan di perusahaan. Hasil kedua, ketiga aspek tindakan Supervisi tersebut di atas berpengaruh secara positif terhadap aspek Kepuasan Kerja auditor. Hasil ketiga, terdapat perbedaan pengaruh yang signifikan antara variabel independen dan variabel dependen yang mempengaruhi kedua kelompok auditor tersebut di atas. Keterbatasan dalam penelitian ini yaitu tindakan supervisi pada awalnya dilakukan untuk praktik audit di Amerika, sedangkan di Indonesia tindakan supervisi tidak dirinci secara khusus. Hal ini menyebabkan praktik tindakan supervisi di Indonesia berbeda dengan di Amerika. Selain itu, masih sedikit penelitian mengenai tindakan supervisi di Indonesia. Implikasi penelitian ini berhasil mengkonfirmasi mengenai hasil penelitian yang memberikan kesempatan bagi Kantor Akuntan Publik dan perusahaan untuk meningkatkan praktik tindakan supervisi yang dihubungkan dengan tingkat kepuasan kerja auditor. Saran untuk penelitian berikutnya agar dapat mengembangkan kedalam masalah yang akan diteliti mengenai bagaimana ekspektasi seorang auditor terhadap tindakan supervisi yang diberikan padanya.

Kata Kunci: Tindakan Supervisi, Kepemimpinan & *Mentoring*, Kondisi Kerja, Penugasan, Kepuasan Kerja dan Auditor.

ABSTRACT

The objective of the research is to analyze empirically about influence and relation three major aspects of supervision according to AECC suggestion that is Leadership & Mentoring, Working Condition and Assignment to auditor Job Satisfaction aspect. Responder in this research divided to two groups that is first external auditor in Public Accountant Office and second is internal auditor that exist in company. Both types of the auditor is then asked to give their perception as auditor about the aspects.

The method of this research is a method with analytic descriptive technique of data collecting by mail survey through admission filling of questionnaire and documentation study. Data collected is then conducted by examination and analyse statistically like Validity Test, Reliability Test, Classic Assumption Test, Difference Test and Regression Test. While for the qualitative data is analysed descriptively based on criterion and characteristic formulated as according to research problems.

The result of this research is obtained that there is not any difference of supervision for aspect Working Condition, Assignment and also Job Satisfaction, while there is any difference for the Leadership & Mentoring aspect between auditor in Public Accountant Office and in company. Second result is, that three aspects of supervision mentioned above have an effect positively to auditor Job Satisfaction aspect. And third result, is obtained that there is difference of influence which significant between independent variable and dependen variable which is influencing the two groups of auditors mentioned above. Limitation in this research that is supervision is initially conducted for the audit practice in America, while in Indonesia supervision especially is not detailed. This matter causes supervision practices in Indonesia differ from America. Others, there is still a few research done about supervision in Indonesia. The research implication confirmed that result of this research is giving opportunity for Public Accountant Office and company to increase supervision practices related to auditor Job Satisfaction level. Suggestion for next research is to add into the research about how expectation of an auditor that is related to supervision which is given to him.

Key Words: Supervision, Leadership & Mentoring, Working Condition, Assignment, Job Satisfaction and Auditor.

KATA PENGANTAR

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

Assalamu'alaikum Wr. Wb.

Alhamdulillah dan puji syukur penulis panjatkan kepada Allah SWT yang telah senantiasa melimpahkan rahmat dan hidayahNya, sehingga penulisan tesis ini dapat diselesaikan tepat pada waktunya sebagai salah satu syarat menyelesaikan studi pada Program Pascasarjana Magister Sains Akuntansi di Universitas Diponegoro Semarang.

Tesis ini merupakan hasil penelitian empiris tentang pengaruh tindakan supervisi terhadap kepuasan kerja auditor di Kantor Akuntan Publik dan auditor internal di tempat penulis bekerja. Penulis menyadari sepenuhnya bahwa tesis ini masih jauh dari sempurna, hal ini tidak terlepas dari kodrat penulis sebagai manusia yang selalu mempunyai kesalahan dan kekurangan.

Penulis pun mengakui bahwa ada banyak pihak yang memberikan bantuan moril dan materil baik secara langsung maupun tidak langsung dalam penyelesaian tesis ini. Melalui kesempatan ini penulis ingin menyampaikan ucapan rasa terima kasih yang tulus kepada:

1. Bapak Dr. H Mohammad Nasir, M.Si, Akt selaku Ketua Program Studi sekaligus pembimbing tesis dan Prof. Dr. Imam Ghozali. M. Com, Akt selaku pembimbing tesis yang telah banyak membimbing dalam penyelesaian tesis ini dan memberikan petunjuk serta arahan yang sangat bermanfaat.
2. Pimpinan dan manajemen PT. Bank Tabungan Negara (Persero) yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk mengikuti pendidikan ini.

3. Seluruh Dosen Pengajar Program Magister Sains Akuntansi FE UNDIP yang telah memberikan pengetahuan yang bermanfaat selama penulis mengikuti kuliah.
4. Para staf admisi pengelola program dan Maksi terutama bapak Untung Sayekti yang telah membantu kelancaran administrasi penulis dari awal kuliah sampai penyelesaian tesis ini.
5. Kedua orang tua penulis, isteri tercinta Yuliawati Ambar KN serta anak-anak tersayang Ryan, Reza dan Ucha yang telah memberikan dorongan moril secara tulus dan ikhlas.
6. Rekan-rekan kuliah dan kerja serta semua pihak lainnya yang tidak dapat penulis sebutkan satu per satu yang juga telah memberikan dukungan sehingga dapat terselesaikannya studi dan tesis ini.

Akhirnya, kepada semua pihak yang telah disebut di atas semoga Allah SWT melimpahkan ridho dan hidayahnya atas segala amal baiknya. Amin.

Wa Billahi taufiq wal hidayah. Wassalamu'alaikum Wr. Wb.

Semarang, 23 Desember 2006

Penulis,

Irvan Martamin

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PENGESAHAN	ii
HALAMAN PERSEMBAHAN	iii
PERNYATAAN	iv
ABSTRAKSI	v
KATA PENGANTAR	vii
DAFTAR ISI	ix
DAFTAR TABEL	xii
DAFTAR GAMBAR	xiii
DAFTAR LAMPIRAN	xiv
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1. Latar Belakang Masalah	1
1.2. Perumusan Masalah	7
1.3. Tujuan Penelitian	8
1.4. Manfaat Penelitian	8
1.5. Sistematika Penulisan	9
BAB II TELAAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS	11
2.1. Telaah Pustaka	11
2.1.1. Tindakan Supervisi	11
2.1.2. Kepuasan Kerja	19
2.2. Penelitian Terdahulu	21
2.3. Kerangka Pemikiran Teoritis	24
2.4. Hipotesis	25
BAB III METODE PENELITIAN	27
3.1. Jenis dan Sumber Data	27
3.2. Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel	30

	Halaman
3.3. Definisi dan Pengukuran Variabel Penelitian	31
3.4. Metode Pengumpulan Data	33
3.5. Teknik Analisis	34
3.5.1. Statistik deskriptif	34
3.5.2. Uji Validitas Data	35
3.5.3. Uji Reliabilitas Data	36
3.6. Pengujian Hipotesis	36
3.6.1. Uji Beda	37
3.6.2. Uji Regresi	37
3.6.3. Uji Asumsi Klasik	38
3.6.3.1. Uji Normalitas	38
3.6.3.2. Uji Multikolinieritas	39
3.6.3.3. Uji Heteroskedastisitas	39
3.6.3.4. Uji Autokorelasi	40
3.6.4. Uji Chow	40
 BAB IV HASIL PENELITIAN DAN ANALISIS DATA	 42
4.1. Analisis Deskriptif	42
4.2. Pengujian <i>Non-Response Bias</i>	44
4.3. Pengujian Kualitas Data	46
4.3.1. Uji Validitas Data	46
4.3.2. Uji Reliabilitas Data	48
4.4. Pengujian Asumsi Klasik	50
4.4.1. Uji Normalitas	50
4.4.2. Uji Multikolinieritas	52
4.4.3. Uji Heteroskedastisitas	53
4.4.4. Uji Autokorelasi	54
4.5. Pengujian Hipotesis	55
4.6. Pengujian Hipotesis Pertama	56
4.7. Pengujian Hipotesis Kedua	61
4.8. Pengujian Hipotesis Ketiga	65

	Halaman
BAB V PENUTUP	70
5.1. Kesimpulan	70
5.2. Keterbatasan	72
5.3. Implikasi Hasil Penelitian	74
5.4. Saran Penelitian Berikutnya	74
 DAFTAR PUSTAKA	 76
LAMPIRAN	81

DAFTAR TABEL

		Halaman
TABEL 2.1	PENELITIAN TINDAKAN SUPERVISI	22
TABEL 4.1	TINGKAT <i>RESPONSE</i> TERHADAP KUESIONER	43
TABEL 4.2	IDENTITAS RESPONDEN	44
TABEL 4.3	PENGUJIAN <i>NON-RESPONSE BIAS</i>	45
TABEL 4.4	HASIL PENGUJIAN KMO MSA DAN BARTLETT'S TEST	47
TABEL 4.5	HASIL PENGUJIAN RELIABILITAS	49
TABEL 4.6	PENGUJIAN NORMALITAS SKEWNESS & KURTOSIS ..	50
TABEL 4.7	PENGUJIAN NORMALITAS K-S	51
TABEL 4.8	PENGUJIAN MULTIKOLINIERITAS (NILAI <i>TOLERANCE</i> DAN VIF)	53
TABEL 4.9	PENGUJIAN HETEROSKEDASTISITAS	54
TABEL 4.10	PENGUJIAN AUTOKORELASI (DURBIN-WATSON)	55
TABEL 4.11	NILAI RATA-RATA JAWABAN	56
TABEL 4.12	PERBEDAAN PELAKSANAAN TINDAKAN SUPERVISI DAN KEPUASAN KERJA AUDITOR DI KAP DAN AUDITOR DI PERUSAHAAN	57
TABEL 4.13	NILAI RATA-RATA PERTANYAAN KUESIONER ASPEK KEPEMIMPINAN & MENTORING PADA KAP DAN PERUSAHAAN	60
TABEL 4.14	NILAI <i>ADJUSTED R SQUARE</i> KAP DAN PERUSAHAAN	62
TABEL 4.15	NILAI UJI F TERHADAP MODEL REGRESI	63
TABEL 4.16	NILAI UJI T (<i>T-TEST</i>) TERHADAP MODEL REGRESI	64
TABEL 4.17	NILAI <i>ADJUSTED R SQUARE</i> KAP	67
TABEL 4.18	MODEL REGRESI KAP	68
TABEL 4.19	NILAI <i>ADJUSTED R SQUARE</i> PERUSAHAAN	69
TABEL 4.20	MODEL REGRESI PERUSAHAAN	69

DAFTAR GAMBAR

	Halaman
GAMBAR 2.1 MEKANISME HUBUNGAN ANTARA ELEMEN TINDAKAN SUPERVISI TERHADAP KEPUASAN KERJA	24
GAMBAR 3.1 PERSAMAAN ATAU RUMUS ANALISIS REGRESI BERGANDA	38
GAMBAR 3.2 PERSAMAAN ATAU RUMUS MENGHITUNG NILAI F (UJI CHOW)	41
GAMBAR 4.1 STATISTIK d DURBIN-WATSON	54

DAFTAR LAMPIRAN

		Halaman
LAMPIRAN 1.	Struktur Organisasi Perusahaan	81
LAMPIRAN 2.	Struktur Organisasi Divisi Audit Intern	82
LAMPIRAN 3.	Kuesioner Tindakan Supervisi	83
LAMPIRAN 4.	Kuesioner Kepuasan Kerja	86
LAMPIRAN 5.	<i>AECC Issues Statement Number 4 : Improving the Early Employment Experience of Accountants</i>	88
LAMPIRAN 6.	Pengujian <i>Non-Response Bias</i>	95
LAMPIRAN 7.	Pengujian Validitas Variabel Kepemimpinan & <i>Mentoring</i> , Kondisi Kerja dan Kepuasan Kerja	96-106
LAMPIRAN 8.	Pengujian Reliabilitas Variabel Kepemimpinan & <i>Mentoring</i> , Kondisi Kerja dan Kepuasan Kerja	107
LAMPIRAN 9.	Pengujian Normalitas Data	116
LAMPIRAN 10.	Pengujian Asumsi Klasik – Multikolinieritas	117
LAMPIRAN 11.	Pengujian Asumsi Klasik – Heteroskedastisitas	118
LAMPIRAN 12.	Pengujian Autokorelasi (Durbin-Watson)	120
LAMPIRAN 13.	Hasil Pengujian Terhadap Hipotesis 1	121
LAMPIRAN 14.	Pengujian Terhadap Hipotesis 2	122
LAMPIRAN 15.	Pengujian Terhadap Hipotesis 3	123
LAMPIRAN 16.	Daftar Riwayat Hidup	120

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Sukses tidaknya suatu penugasan audit sangat ditentukan oleh adanya hubungan yang harmonis antara tindakan supervisi yang dilaksanakan oleh seorang supervisor, sebagai atasan, dengan kepuasan kerja dari auditornya. Dengan tindakan supervisi yang baik dan memadai sangat menentukan tercapainya tujuan audit yang ingin dihasilkan oleh seorang supervisor didalam suatu penugasan audit dan bagi auditor yang sangat diharapkan dari supervisor adalah kemampuannya dalam menerapkan tindakan supervisi yang sesuai dengan kepuasan kerja auditor.

Pentingnya mengenai tindakan supervisi oleh seorang supervisor kepada auditor bagi Kantor Akuntan Publik (auditor eksternal) yang ada di Indonesia telah diatur didalam Standar Profesional Akuntan Publik dari Ikatan Akuntan Indonesia (IAI, 2003). Sedangkan bagi auditor internal, pelaksanaan penugasan audit mengacu pada *International Standard for The Professional Practice of Internal Auditing* dari *The Institute of Internal Auditors* (IIA, 2004).

Tindakan supervisi mencakup pengarahan usaha asisten yang terkait dalam pencapaian tujuan audit dan menentukan apakah tujuan tersebut tercapai. Unsur supervisi adalah memberikan instruksi, tetap menjaga penyampaian informasi masalah-masalah penting yang dijumpai dalam audit, mereview pekerjaan yang dilaksanakan dan menyelesaikan perbedaan pendapat di antara staf auditor kantor akuntan (Willingham dan Carmichael, 1979).

Kepuasan kerja merupakan salah satu faktor penting yang mempengaruhi kepuasan hidup, karena sebagian besar waktu manusia dihabiskan di tempat kerja (Riggio, 1990). Dalam studinya, Luthans (1995) menyatakan bahwa kepuasan kerja memiliki tiga dimensi. Pertama, kepuasan kerja adalah tanggapan emosional seseorang terhadap situasi kerja. Hal ini tidak dapat dilihat, tetapi hanya dapat diduga. Kedua, kepuasan kerja sering ditentukan oleh sejauh mana hasil kerja memenuhi atau melebihi harapan seseorang. Sebagai contoh, jika anggota organisasi merasa mereka bekerja lebih berat dari anggota lainnya dalam suatu departemen, tetapi mereka merasa memperoleh penghargaan yang lebih sedikit dari pada yang mereka harapkan, mereka mungkin akan bersikap negatif terhadap kerja, atasan dan rekan kerja mereka. Dipihak lain jika mereka merasa diperlakukan dengan baik dan usaha yang telah mereka curahkan dihargai dengan adil, maka mereka akan bersikap positif terhadap kerja. Mereka merasa lingkungan kerja telah memberikan kepuasan kerja. Ketiga, kepuasan kerja mencerminkan hubungan dengan berbagai sikap lainnya dari para individual. Studi tentang kepuasan kerja akuntan yang dilakukan oleh Albrecht et al (1981), Gaertner dan Ruhe (1981) dan Sanders et al (1995) menunjukkan bahwa *partner* memiliki tingkat kepuasan kerja lebih tinggi dari pada akuntan pemula, akuntan senior serta manajer.

Beberapa studi lain, yang menguji tindakan supervisi dan kepuasan kerja akuntan pemula juga dilakukan oleh Kozlowski dan Doherty (1989) yang dikutip dari studi O'Driscoll dan Beehr (1994). Studi O'Driscoll dan Beehr (1994) ini dilakukan di dua organisasi akuntansi di Amerika Serikat dan Selandia Baru yang menunjukkan bahwa perilaku supervisor merupakan determinan penting dari kepuasan kerja karyawan. Faktor organisasi seperti kebingungan karyawan akan peran dan unsur ketidakpastian turut

mempengaruhi hubungan perilaku supervisor dan kepuasan kerja. Supervisor yang berorientasi pada pekerjaan, ikut menentukan tujuan yang akan dicapai, membantu memecahkan masalah, menyediakan dukungan sosial dan material serta memberikan *feedback* atas kinerja bawahan, akan membantu mengurangi kebingungan peran dan ketidakpastian yang dialami bawahan sehingga kepuasan kerja bawahannya akan meningkat. Hasil studi ini menunjukkan bahwa supervisor merupakan pihak yang paling dekat dengan konteks kerja seseorang karena melalui mereka tercermin budaya atau iklim organisasi. Hasil studi O'Driscoll dan Beehr (1994) didukung oleh hasil studi Hogan dan Martell (1987), Levin dan Stokes (1989) dan O'Driscoll et al (1992) yang menunjukkan bahwa *stress* karena peran dan ketidakpastian dalam konteks pekerjaan akan menyebabkan ketidakpuasan kerja yang pada akhirnya akan meningkatkan kecenderungan untuk berpindah kerja.

Hasil studi yang dilakukan oleh Basset (1994) menunjukkan bahwa kepuasan kerja juga dipengaruhi oleh fungsi dan kedudukan karyawan dalam organisasi. Karyawan pada kedudukan yang tinggi merasa lebih puas karena mereka memiliki otonomi yang besar, pekerjaannya lebih bervariasi dan memiliki kebebasan dalam melakukan penilaian. Karyawan pada level bawah lebih besar kemungkinannya mengalami ketidakpuasan dan kebosanan karena pekerjaan yang kurang menantang dan tanggungjawab yang kecil. Hal demikian biasa terjadi pada karyawan level bawah yang berpendidikan tinggi yang memperoleh pekerjaan yang tidak sepadan dengan kemampuan keahliannya.

Penelitian yang dilakukan oleh Roskies dan Guerin (1990) dalam Greenglass, Burke dan Fiksenbaum (2002) menyimpulkan bahwa penurunan kondisi kerja (*working condition*) seperti rasa tidak aman dalam bekerja akan mempengaruhi karyawan lebih dari

sekedar kehilangan pekerjaan semata. Kondisi ini juga mengarahkan pada munculnya demosi, menurunnya kondisi psikologis dan akan mempengaruhi kepuasan kerja.

Albrecht et al (1981) dalam studinya juga mengatakan bahwa kepuasan kerja akuntan pemula lebih rendah dibandingkan manajer atau *partner* dan kepuasan kerja tertinggi dialami oleh *partner*. Dari hasil studi Gaertner dan Ruhe (1981) tampak bahwa akuntan pemula mengalami tingkat *stress* dan ketegangan lebih tinggi daripada manajer atau *partner*. Walaupun tidak dijelaskan secara eksplisit, *stress* atau ketegangan bisa mempengaruhi tingkat kepuasan kerja mereka. Hal-hal yang menyebabkan kepuasan kerja akuntan pemula lebih rendah adalah mereka merasa kurang dibutuhkan, mereka merasa kurang berpartisipasi dalam pengambilan keputusan, ketidakjelasan peran mereka dalam organisasi, ketidakpastian akan masa depan dan rasa bosan.

Dalam studi lain yang dilakukan oleh Dennis Taylor (1999) menunjukkan bahwa pada posisi jabatan supervisor rata-rata karyawan memiliki kepuasan kerja tertinggi dibandingkan dengan empat posisi lainnya (staf, staf senior, manajer dan manajer senior), sedangkan karyawan yang berusia 30-39 tahun paling banyak menyatakan merasa puas bekerja dibandingkan usia lainnya. Kepuasan bekerja paling banyak juga dirasakan oleh karyawan yang masa kerjanya antara 3-6 tahun. Studi yang dilakukan Carcello et al (1991) membandingkan harapan mahasiswa akuntansi dan pengalaman akuntan pemula di Kantor Akuntan Publik. Hasil studi ini mendapatkan bukti bahwa terdapat perbedaan yang signifikan antara harapan mahasiswa dengan pengalaman akuntan pemula dalam sebagian besar item yang diteliti. Kesenjangan terbesar terjadi dalam area pengembangan, pelatihan dan supervisi. Mahasiswa mengharapkan *feedback* yang konstruktif dan tepat waktu terhadap kinerja mereka, sedangkan pengalaman akuntan di dunia kerja

menunjukkan hal yang sebaliknya. Kesenjangan juga terjadi dalam hal ketersediaan waktu yang cukup untuk menyelesaikan penugasan, supervisor yang kompeten untuk menjawab setiap pertanyaan, pelatihan yang memadai dan penentuan staf yang sesuai dengan suatu penugasan serta perlakuan profesional. Pada masing-masing hal tersebut harapan mahasiswa lebih tinggi dari pada pengalaman yang dialami akuntan pemula.

Studi lain yang berkaitan dengan kepuasan kerja akuntan pemula adalah studi yang dilakukan oleh Dean et al (1988). Sampel dari studi ini adalah staf akuntan pemula dari salah satu Kantor Akuntan Publik Big 8 dan staf akuntan internal. Hasil studi menunjukkan kedua kelompok staf akuntan tersebut mengalami penurunan kepuasan kerja dan staf akuntan pemula di Kantor Akuntan Publik mengalami penurunan yang lebih besar dari pada rekannya yang bekerja di perusahaan (auditor internal). Staf akuntan pemula mengalami penurunan kepuasan kerja di semua faktor yang diteliti termasuk *job security*, *supervision* dan *personal growth*.

Accounting Education Change Commission (AECC) sebagai badan yang dibentuk untuk menangani pendidikan akuntansi dalam upaya untuk mempertahankan profesi akuntan sebagai pilihan karir yang menarik di Amerika Serikat, menerbitkan *Issues Statement No. 4* yang ditujukan untuk meningkatkan kepuasan kerja akuntan pemula. Salah satu isi dari *Issues Statement No. 4* adalah *Accounting Education Change Commission (AECC) Recommendations for Supervisors of Early Work Experience* yang mendorong pemberdayaan akuntan pemula melalui tindakan supervisi yang tepat dan bisa menumbuhkan motivasi intrinsik sehingga kepuasan kerja akuntan pemula akan meningkat. Menurut Sherman dan Tymon (1997), akuntan akan bekerja lebih baik jika mereka memiliki motivasi intrinsik karena semangat kerja dibangkitkan oleh tugas yang

mereka tangani dan mereka memiliki perasaan positif terhadap tugas tersebut. Terdapat empat elemen pemberdayaan yang memberikan motivasi intrinsik dalam bekerja, yaitu keberadaan kesempatan untuk memilih, pengakuan kompetensi, kebermaknaan dan kemajuan dalam bekerja.

Isi dari *Accounting Education Change Commission (AECC) Recommendations for Supervisor of Early Work Experience* adalah sejumlah rekomendasi AECC kepada supervisor akuntan pemula untuk melaksanakan supervisi dengan tepat khususnya dalam tiga aspek utama tindakan Supervisi sebagaimana yang disarankan oleh AECC, yaitu aspek Kepemimpinan & *Mentoring (Leadership & Mentoring)*, Kondisi Kerja (*Working Condition*) dan Penugasan (*Assignment*).

Hal ini yang mendorong peneliti dalam tesis ini untuk mereplikasi dan melakukan ekstensi terhadap penelitian yang dilakukan oleh Patten (1995) yang meneliti tentang asosiasi tindakan supervisi dengan kepuasan kerja. Hasil penelitian tersebut menunjukkan adanya asosiasi positif antara tindakan supervisi dengan kepuasan kerja auditor. Tindakan supervisi yang dimaksud adalah dengan menggunakan kriteria tindakan supervisi yang direkomendasikan oleh *Accounting Education Change Commission (AECC)*.

Dalam studi yang dilakukan oleh Patten (1995), hanya menggunakan penilaian kepuasan kerja yang ada di Kantor Akuntan Publik. Pada penelitian ini, peneliti akan menggunakan penilaian yang tidak hanya pada Kantor Akuntan Publik (auditor eksternal) saja, melainkan juga pada perusahaan (auditor internal) dengan alasan kedua auditor tersebut mempunyai karakteristik yang hampir sama, yaitu sebagai auditor publik (*public auditor*). Beeler et al (1997) mengkategorikan auditor yang memeriksa keuangan-

keuangan Badan Usaha menjadi dua sektor yaitu *Public Auditor* (auditor eksternal dan auditor internal) dan *Government Auditor* (auditor pemerintah).

1.2. Perumusan Masalah

Berdasarkan uraian di muka, disamping menguji pengaruh antara tindakan Supervisi dengan menggunakan kriteria yang direkomendasikan AECC (meliputi aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan) terhadap tingkat Kepuasan Kerja auditor, penelitian ini juga menguji perbedaan pelaksanaan tindakan Supervisor antara auditor eksternal dengan auditor internal serta menguji perbedaan pengaruh tindakan Supervisi terhadap Kepuasan Kerja auditor di Kantor Akuntan Publik dengan auditor di perusahaan (auditor internal). Masalah yang diteliti, selanjutnya dapat dirumuskan dalam bentuk pertanyaan sebagai berikut :

1. Apakah terdapat perbedaan pelaksanaan aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan dalam tindakan Supervisi antara auditor di Kantor Akuntan Publik dengan auditor di perusahaan ?
2. Apakah tindakan Supervisi dengan menggunakan kriteria yang direkomendasikan AECC (aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan) berpengaruh terhadap tingkat Kepuasan Kerja auditor ?
3. Apakah terdapat perbedaan pengaruh tindakan Supervisi (meliputi aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan) terhadap Kepuasan Kerja auditor di Kantor Akuntan Publik dengan auditor di perusahaan ?

1.3. Tujuan Penelitian

Tujuan yang ingin dicapai dalam penelitian ini adalah :

1. Menganalisis secara empiris perbedaan pelaksanaan tindakan Supervisi (aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan) antara auditor di Kantor Akuntan Publik dengan auditor di perusahaan.
2. Menganalisis secara empiris pengaruh tindakan Supervisi auditor yang terdiri dari aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan terhadap tingkat Kepuasan Kerja auditor.
3. Menganalisis secara empiris perbedaan pengaruh tindakan Supervisi (meliputi aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan) terhadap Kepuasan Kerja auditor di Kantor Akuntan Publik dengan auditor di perusahaan.

1.4. Manfaat Penelitian

Penelitian ini diharapkan memberikan kontribusi berupa manfaat sebagai berikut :

1. Bagi pengembangan teori, diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori dan memberikan gambaran yang lebih konkrit dalam disiplin ilmu Auditing khususnya mengenai pengaruh tindakan Supervisi yang dijalankan supervisor terhadap Kepuasan Kerja auditor dan bagaimana pelaksanaan tindakan Supervisi dan tingkat Kepuasan Kerja pada auditor eksternal dan auditor internal.
2. Bagi kepentingan perusahaan, hasil penelitian ini diharapkan dapat dijadikan masukan dan pembelajaran dalam meningkatkan tindakan Supervisi yang dijalankan oleh supervisor (dhi. Ketua Tim Audit) serta dapat lebih mengetahui sejauh mana pengaruhnya terhadap tingkat Kepuasan Kerja auditor, khususnya sebagai upaya

untuk meningkatkan efektifitas pelaksanaan tugas audit di Satuan Kerja Audit Intern Bank BTN yaitu Divisi Audit Intern (DAI).

3. Bagi profesi akuntan, penelitian ini diharapkan menjadi bahan pertimbangan bagi para profesional akuntan terutama para pimpinan dan senior auditor untuk lebih mengefektifkan tindakan para Supervisor terhadap Kepuasan Kerja auditor serta pengaruh yang akan ditimbulkannya pada Kantor Akuntan Publik di Indonesia.

1.5. Sistematika Penulisan

Sistematika penulisan dalam penelitian ini secara garis besar dibagi menjadi lima bab, yaitu:

Bab I : Bab ini merupakan bab pendahuluan yang menguraikan latar belakang dilakukannya penelitian ini, perumusan masalah, tujuan dilakukannya penelitian dan manfaat penelitian.

Bab II : Bab ini berisi telaah teoritis mengenai tindakan supervisi, kepuasan kerja, *review* atas penelitian terdahulu, model penelitian dan pengembangan hipotesis.

Bab III: Bab ini berisi metode penelitian yang menguraikan mengenai jenis dan sumber data, penetapan populasi dan teknik pengambilan sampel, pendefinisian dan pengukuran variabel penelitian, metode dalam pengumpulan dan teknik analisis.

Bab IV: Bab ini berisi pembahasan hasil penelitian meliputi analisis deskripsi responden, pengujian mengenai *non-response bias*, pengujian kualitas data yang terdiri dari uji validitas dan reliabilitas data, pengujian asumsi klasik

yang terdiri dari uji normalitas, multikolinieritas, heteroskedastisitas dan autokorelasi, analisis dan pengujian hipotesis serta pembahasan secara menyeluruh.

Bab V : Bab ini berisi simpulan dari hasil penelitian, keterbatasan dalam penelitian, implikasi hasil penelitian dan saran untuk perbaikan penelitian berikutnya maupun kepentingan lainnya.

BAB II

TELAAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS

2.1. Telaah Pustaka

2.1.1. Tindakan supervisi

Supervisi merupakan proses yang berkelanjutan untuk mengawasi atau mengarahkan pekerjaan yang dimulai dengan perencanaan dan diakhiri dengan penyimpulan atas jalannya tugas. Seiring dengan perjalanan waktu, supervisi dikatakan sebagai proses yang dinamis. Pada awalnya, supervisi bersifat kaku atau otoriter. Jika seorang karyawan tidak bekerja seperti yang diperintahkan maka ia akan dihukum. Pada masa sekarang ini, supervisi diwarnai dengan gaya kepemimpinan partisipatif (Comstock, 1994). Parker et al (1989) mengatakan bahwa kebutuhan yang paling penting bagi akuntan yang berkaitan dengan kerja adalah evaluasi secara *fair* (adil) terhadap dirinya, kemudian kebutuhan kedua yang penting adalah supervisi yang kompeten dan *fair*.

Ketika pekerja merasakan bahwa supervisor berlaku adil dan kompeten serta yakin bahwa supervisor mempunyai niat baik dan sepenuh hati maka kepuasan akan cenderung meningkat atau naik. Sebaliknya, ketika pekerja memandang bahwa supervisor berlaku tidak adil, tidak kompeten atau mendorong motivasi pribadi maka kepuasan akan cenderung menurun (Trempe et al, 1985). Sebagian orang cenderung menyukai pekerjaan yang menantang dengan tetap mampu untuk menangani tingkat kesibukannya tetapi tidak terlalu memberatkan (*overly exhausting*). Dengan kata lain bahwa pekerjaan tersebut timbul pada tingkat kepuasan yang sedang atau medium dimana beban pekerjaan tersebut tidak terlalu tinggi yang menyebabkan *stress* ataupun terlalu rendah yang menyebabkan

kebosanan. Di samping itu faktor lain yang dapat mempengaruhi adalah variasi atau *variety*. Secara umum, pekerjaan yang memberikan sekurang-kurangnya beberapa variasi dalam aktivitasnya akan memberikan tingkat kepuasan kerja yang lebih tinggi dibanding aktivitas yang statis dan penuh dengan pengulangan (Curry et al, 1986).

Menurut Baron dan Greenberg (1995), suatu kepemimpinan yang berakhir setidaknnya dapat menimbulkan perasaan positif antara pimpinan dan bawahan. Bawahan menerima pengaruh dari pimpinan karena mereka menghargai, karena adanya posisi kewenangan yang formal. Jika seorang pimpinan berlaku efektif, maka secara umum dapat diasumsikan bahwa terdapat peranan yang positif terhadap loyalitas dan komitmen sebagian bawahan yang merupakan bagian keseluruhan gambaran yang ada.

Berdasarkan *House's path-goal theory of leadership* bahwa bawahan akan lebih menyukai seorang pimpinan yang dirasakannya sebagai seseorang yang membantu kemajuannya terhadap berbagai macam tujuan dengan memberikan tindakan aktual untuk penghargaan tertentu (House dan Baetz, 1979). Secara khusus teori ini berisikan tindakan yang dilakukan oleh pimpinan yang mengungkapkan atau mengklarifikasikan sifat dari tugas dan mengurangi atau menghapus hambatan yang akan meningkatkan persepsi sebagian bawahan yang bekerja keras untuk menuju kinerja terbaik yang menjadi dasar pengakuan dalam pemberian penghargaan. Dalam kondisi tersebut, kepuasan kerja, motivasi dan kinerja aktual akan dapat ditingkatkan.

Kram (1985) mengungkapkan bahwa *mentoring* merupakan sebagai suatu nasehat, pengarahan dari pekerja yang lebih senior dan lebih berpengalaman atau hal lain yang dapat meningkatkan pengembangan karir pekerja yunior dan yang belum berpengalaman (*protégé*). Hunt dan Michael (1993) mengungkapkan bahwa pekerja yang

mempunyai pengalaman *mentoring* akan mengalami kesuksesan kerja yang lebih besar dan mempunyai kesempatan yang lebih baik untuk dilakukan promosi. Sebagai seorang auditor, walaupun *mentoring* dalam Kantor Akuntan Publik berhubungan dengan kinerja tugas audit namun hal ini juga dapat digunakan sebagai sarana untuk mensosialisasikan individu ke dalam profesi (Dirsmith dan Covaleski, 1985).

Terdapat dua karakteristik fungsi *mentoring* di Kantor Akuntan Publik. Pertama, orientasi teknikal dari pelaksanaan akuntan publik dan, kedua, proses sosialisasi formal berkelanjutan yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik besar. Aktivitas pengembangan karir seperti pemberian instruksi kepada pegawai junior mengenai kebijakan kantor, membantu dalam mengatur keberadaan mereka dan memberikan kesempatan promosi terhadap pegawai junior merupakan masalah utama *mentoring* pada Kantor Akuntan Publik (Roche, 1979; Burke, 1984; Kram, 1985; Kram dan Isabella, 1985; Noe, 1988). Namun pengikut hasil penelitian yang dilakukan oleh Dirsmith dan Covaleski (1985) mengabaikan pentingnya fungsi psikologi dalam menciptakan hubungan *mentoring*. Aktivitas yang berhubungan dengan fungsi psikologi memberikan cara kepada pegawai junior atau *protégé* untuk dapat mengetahui *mentoring* dan untuk meningkatkan kepercayaan diri pegawai junior.

Pengaruh fungsi *mentoring* dalam struktur Kantor Akuntan Publik menunjukkan bahwa dalam struktur Kantor Akuntan Publik yang lebih tinggi maka akan berpengaruh terhadap tingkat *mentoring* yang lebih tinggi pula. Disamping itu, pengaruh tingkat *mentoring* yang lebih tinggi juga akan berpengaruh terhadap konflik peran (*role conflict*) dan ketidakjelasan peran (*role ambiguity*) yang lebih rendah, sehingga besar kemungkinan dengan adanya dukungan sosial (*social support*) secara tidak langsung

mempengaruhi perkembangan karir pegawai junior atau belum berpengalaman baik melalui konflik peran (*role conflict*) maupun ketidakjelasan peran (*role ambiguity*) yang lebih rendah atau *stress* kerja yang lebih rendah. Fungsi utama seorang supervisor dalam membuat penugasan terhadap bawahan adalah untuk meyakinkan bahwa masing-masing upaya bawahan diarahkan terhadap pekerjaan yang paling penting atau paling ditekankan, suatu tugas disederhanakan menjadi lingkup kerja untuk masing-masing individu.

Auditor eksternal adalah kantor akuntan independen yang melaksanakan tugas auditing terhadap laporan keuangan perusahaan lain yang *go-public* dan perusahaan besar lainnya. Dikarenakan luasnya penggunaan laporan keuangan yang diaudit serta keakraban para pengusaha dan pihak-pihak lainnya dengan laporan tersebut, maka seringkali istilah auditor eksternal dan Kantor Akuntan Publik digunakan secara bersamaan. Istilah lain bagi suatu Kantor Akuntan Publik adalah auditor yang berdiri sendiri atau auditor independen (Arens, 1988).

Laporan keuangan (*financial statements*) adalah suatu penyajian secara terstruktur menyangkut informasi keuangan perusahaan, biasanya disertai dengan catatan keuangan, dihasilkan dari pencatatan akuntansi perusahaan dan dimaksudkan untuk mengkomunikasikan sumber-sumber ekonomis dan kewajiban perusahaan pada satuan waktu tertentu atau dengan perubahan-perubahannya selama satu periode waktu tertentu disajikan menurut kerangka laporan keuangan yang diterima umum. Istilah laporan keuangan mengacu pada satu *set* laporan keuangan yang lengkap, namun juga bisa mengacu pada hanya satu jenis laporan keuangan, misalnya Neraca, Perhitungan Laba dan Rugi dan catatan-catatan keuangan yang terkait (IFAC, 2005).

Arens (1988) lebih jauh lagi memberikan pengertian auditing adalah suatu proses dengan apa seseorang yang mampu dan independen dapat menghimpun dan mengevaluasi bukti-bukti dari keterangan yang terukur dari suatu kesatuan ekonomi dengan tujuan untuk mempertimbangkan dan melaporkan tingkat kesesuaian dari keterangan yang terukur tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan.

Auditor internal adalah satu bagian dari perusahaan yang melakukan audit bagi kepentingan manajemen yang lebih tinggi. Bagian ini dapat terdiri dari beberapa orang dan biasanya bertanggungjawab langsung kepada Direktur Utama, seorang Direktur Eksekutif atau kepada Komite Audit yaitu gabungan dari Direksi dan Komisaris. Auditor internal adalah orang yang melaksanakan tugas audit internal dan berkewajiban memberikan keterangan-keterangan yang berharga kepada manajemen untuk membuat keputusan perbaikan-perbaikan yang berhubungan dengan operasi usahanya (Sawyer, 2003).

Audit internal sebagai cabang dari disiplin ilmu auditing, menurut *The Institute of Internal Auditors* (IIA *The Standard*, 2004) memiliki pengertian, suatu aktivitas independen, jaminan yang obyektif dan konsultasi yang dirancang untuk memberi nilai tambah dan meningkatkan operasi organisasi. Audit tersebut membantu organisasi mencapai tujuannya dengan menerapkan pendekatan yang sistematis dan berdisiplin untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas proses pengelolaan risiko (*risk management*), kecukupan *control* dan pengelolaan organisasi (*governance processes*).

Adanya koordinasi dan supervisi terhadap auditor eksternal dan auditor internal sangat penting dikarenakan keduanya bisa meningkatkan ekonomisasi, efisiensi dan efektivitas seluruh aktivitas audit di perusahaan. Namun sebaliknya, didalam banyak hal

aktivitas mereka dapat saling berbenturan sehingga apabila tidak dikoordinasi dan disupervisi maka aktivitas keduanya akan saling tumpang tindih dan menduplikasi yang akan meninggikan anggaran biaya untuk audit (Sawyer, 2003).

Dalam auditing, tindakan supervisi dibahas dalam standar auditing yang merupakan pedoman bagi auditor dalam melaksanakan tugas profesionalnya. Bagi akuntan publik, tindakan supervisor diatur didalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) pada Standar Pekerjaan Lapangan yang pertama, yang bunyinya : "Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika menggunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya". Berbeda dengan auditor internal, norma pemeriksaan atau audit bagi Satuan Kerja Audit Intern mengacu pada standar pelaksanaan audit internal dan norma-norma pemeriksaan lain yang berlaku seperti *Standard for The Professional Practices of Internal Auditing* dari *The Institute of Internal Auditors*.

Dalam SPAP yang disadur dari Willingham dan Carmichael (1979), supervisi mencakup pengarahannya usaha asisten yang terkait dalam pencapaian tujuan audit dan menentukan apakah tujuan tersebut tercapai. Unsur supervisi adalah memberikan instruksi, tetap menjaga penyampaian informasi masalah-masalah penting yang dijumpai dalam audit, mereview pekerjaan yang dilaksanakan dan menyelesaikan perbedaan pendapat di antara staf auditor kantor akuntan. Luasnya supervisi yang memadai bagi suatu keadaan tergantung atas banyak faktor, termasuk kompleksitas masalah dan kualifikasi orang yang melaksanakan audit.

Di dalam norma audit internal dijelaskan bahwa auditor yang melakukan audit harus selalu disupervisi. Supervisi terhadap pekerjaan auditor internal harus dilakukan secara berkesinambungan untuk memastikan adanya kepatuhan terhadap standar audit,

kebijaksanaan, prosedur dan program audit yang disusun. Para auditor pemula pada umumnya sering terjebak pada pekerjaan audit yang tidak material sehingga justru persoalan yang signifikan dan material terabaikan. Oleh karena itu, diperlukan supervisi dari para auditor senior untuk mengarahkan serta menunjukkan bidang mana yang perlu konsentrasi dengan memperhatikan aspek risiko dari transaksinya.

Di Amerika Serikat, *Accounting Education Change Commission* (AECC) menerbitkan *Issues Statement* No. 4, yang salah satu pembahasannya adalah *AECC Recommendations for Supervisors of Early Work Experience*. *Issues Statement* No. 4 ini merupakan upaya AECC dalam mengatasi kesenjangan antara harapan yang dibawa mahasiswa akuntansi dengan pengalaman kerja akuntan pemula yang dikhawatirkan akan menurunkan kepuasan kerja akuntan pemula dan rendahnya kepuasan kerja tersebut akan menurunkan daya tarik profesi akuntan sebagai profesi pilihan.

Isi dari *Accounting Education Change Commission* (AECC) *Recommendations for Supervisors of Early Work Experience* adalah sejumlah rekomendasi AECC kepada supervisor akuntan pemula untuk melaksanakan supervisi dengan tepat khususnya dalam tiga aspek utama tindakan supervisi sebagaimana telah disarankan oleh AECC yang selanjutnya akan dituangkan sebagai daftar pertanyaan-pertanyaan kedalam bentuk kuesioner pada penelitian ini. Rincian saran-saran pelaksanaan tindakan supervisi tersebut adalah :

1. Supervisor hendaknya menunjukkan sikap kepemimpinan dan *mentoring* yang kuat.

Rincian aktivitas yang disarankan oleh AECC adalah :

- a. Supervisor sering memberikan *feedback* yang jujur, terbuka dan interaktif kepada akuntan pemula dibawah supervisinya.

- b. Supervisor memperhatikan pesan-pesan tak langsung dari akuntan pemula dan jika yang disampaikan adalah ketidakpuasan, secara langsung supervisor menanyakan keadaan dan penyebabnya.
 - c. Supervisor meningkatkan konseling dan *mentoring*, misalnya dengan memberikan pujian terhadap kinerja yang baik, memperlakukan akuntan pemula sebagai profesional, membantu akuntan pemula untuk mengenali peluang kerja masa datang dan mempedulikan minat serta rencana akuntan pemula.
 - d. Supervisor dituntut mampu menjadi panutan sebagai profesional dibidangnya, mampu menumbuhkan kebanggaan akan profesi dan mampu menunjukkan kepada klien dan masyarakat akan peran penting profesi yang digeluti tersebut.
2. Supervisor hendaknya menciptakan kondisi kerja yang mendorong tercapainya kesuksesan. Rincian aktivitas yang disarankan AECC adalah :
- a. Menumbuhkan sikap mental pada akuntan pemula untuk bekerja dengan benar sejak awal dan menciptakan kondisi yang memungkinkan hal itu terjadi. Hal tersebut dapat dilaksanakan dengan menjelaskan suatu penugasan kepada akuntan pemula secara gamblang, mengalokasikan waktu yang cukup dalam penugasan yang rumit sehingga bisa terselesaikan dengan baik, menampung semua keluhan akan hambatan yang dihadapi termasuk diantaranya hambatan anggaran (*budgetary constraints*), dan menjelaskan bagaimana suatu bagian penugasan sesuai dengan penugasan keseluruhan serta senantiasa mengawasi akuntan pemula sampai penugasan selesai.
 - b. Mendistribusikan tugas dan beban secara adil dan sesuai dengan tingkat kemampuan akuntan pemula.

- c. Meminimalkan *stress* yang berkaitan dengan pekerjaan.
3. Supervisor hendaknya memberikan penugasan yang menantang dan menstimulasi terselesaikannya tugas. Rincian aktivitas yang disarankan oleh AECC adalah:
 - a. Supervisor mendelegasikan tanggungjawab sesuai dengan kemampuan dan kesiapan akuntan pemula.
 - b. Memaksimalkan kesempatan akuntan pemula untuk menggunakan kemampuan, baik lisan (*verbal*) maupun tulisan, berpikir kritis dan menggunakan teknik analitis serta membantu akuntan pemula untuk meningkatkan kemampuan tersebut.

2.1.2. Kepuasan kerja

Definisi dari kata kepuasan adalah sebagai ungkapan perasaan suka ataupun kecewa seseorang sebagai hasil perbandingan antara persepsi atas kinerja produk dengan harapannya (Kotler, 1996). Jadi, definisi ini mengandung pengertian bahwa kepuasan merupakan fungsi kinerja yang dipersepsikan dengan harapan. Jika kinerja jauh dari harapan, maka klien atau pelanggan tidak akan puas. Sebaliknya, jika kinerja sesuai dengan harapan, maka klien akan sangat puas. Oleh karena itu, maka perusahaan yang ingin memuaskan kliennya akan berusaha untuk menyesuaikan kinerja produknya sesuai dengan harapan kliennya bahkan apabila memungkinkan bisa melampaui harapannya.

Jasa yang dihasilkan oleh auditor merupakan suatu produk dan klien dari produk tersebut adalah pihak yang menggunakan jasa audit. Kepuasan yang diperoleh pihak pengguna jasa audit terhadap jasa yang diberikan oleh auditor adalah dapat diidentikan dengan kepuasan klien terhadap suatu produk yang digunakan, yaitu klien akan merasa

puas jika kinerja produk yang dibeli memenuhi harapannya. Juga demikian dengan pihak pengguna jasa audit yang akan merasa puas terhadap jasa auditor jika kinerjanya dapat memenuhi harapan atau peran yang dimainkan oleh auditor dapat memberikan manfaat atau membantu pihak pengguna jasa audit dalam mencapai tujuan perusahaan.

Suatu kepuasan kerja didefinisikan sebagai derajat manfaat suatu pekerjaan yang dimiliki oleh seseorang sebagai produk yang dihasilkannya dalam memenuhi kebutuhan dan harapannya. Dalam hal ini, seseorang tersebut adalah sebagai pihak yang menghasilkan produk dan juga sekaligus sebagai pengguna jasa pekerjaannya yang akan mendapatkan kepuasan sesuai yang diharapkan. Selain itu, kepuasan kerja cenderung dinilai sebagai suatu sikap, bukan sebagai perilaku (Robbins, 1993). Seseorang yang memiliki tingkat kepuasan kerja yang tinggi akan menampilkan sikap yang positif terhadap pekerjaannya, sedangkan seseorang yang tidak atau kurang memperoleh kepuasan dalam bekerja akan menampilkan sikap yang sebaliknya. Sikap positif yang dimaksud dapat berupa rendahnya tingkat ketidakhadiran karyawan, produktivitas karyawan yang tinggi dan rendahnya tingkat pergantian (*turnover*) yang terjadi, sedangkan sikap negatif berupa tingginya tingkat ketidakhadiran dan *turnover* karyawan serta rendahnya produktivitas. Pada kondisi tersebut, kepuasan kerja berada sebagai variabel independen yang berpengaruh terhadap produktivitas, tingkat ketidakhadiran dan *turnover*.

Disamping sebagai variabel independen yang mempengaruhi ketiga faktor tersebut di atas, kepuasan kerja juga dapat dipengaruhi oleh berbagai faktor. Dengan demikian, kepuasan kerja disini bertindak sebagai variabel dependen. Faktor-faktor yang mempengaruhi kepuasan kerja adalah faktor pekerjaan itu sendiri, seperti apakah suatu

tantangan atau bukan, *reward* yang pantas, kondisi kerja dan kolega yang mendukung (Robbins, 1993). Smith, Kendall dan Hulin (1969) dalam Luthans (1998) mengatakan bahwa kepuasan kerja dipengaruhi oleh lima dimensi kerja yaitu pekerjaan itu sendiri, gaji, kesempatan promosi, supervisi dan kerjasama. Luthans (1998) menambahkan kelima dimensi tersebut dengan kondisi kerja. Locke (1969) memberikan definisi kepuasan kerja yang lebih komprehensif, yaitu sebagai suatu keadaan emosional yang menyenangkan atau positif diakibatkan oleh persetujuan terhadap pekerjaan atau pengalaman kerja seseorang.

2.2. Penelitian Terdahulu

Beberapa studi telah dilakukan guna memperoleh bukti adanya suatu hubungan antara aspek tindakan supervisi yang direkomendasikan AECC dengan tingkat kepuasan kerja auditor pemula, seperti penelitian yang dilakukan oleh Dean et al di tahun 1988 yang menghasilkan kesimpulan bahwa terdapat perbedaan tingkat kepuasan kerja auditor di Kantor Akuntan Publik dan di perusahaan. Sedikit berbeda dari hasil penelitian Dean et al, penelitian oleh Patten di tahun 1995 menghasilkan kesimpulan bahwa tindakan Supervisi berhubungan positif dengan Kepuasan Kerja auditor pemula dan terdapat perbedaan tidak signifikan pelaksanaan tindakan supervisi dan kepuasan kerja antara Kantor Akuntan Publik besar maupun kecil. Berikutnya, penelitian oleh Myrna dan Nur di tahun 1998 dengan hasil kesimpulan yang juga konsisten dengan hasil penelitian Patten. Dari hasil-hasil penelitian yang telah dilakukan tersebut menunjukkan bahwa terdapat hubungan positif antara tindakan supervisi yang direkomendasikan oleh AECC dengan tingkat kepuasan kerja auditor pemula.

Dalam Tabel 2.1 berikut ini, memperlihatkan rincian dari beberapa penelitian yang telah dilakukan untuk menguji variabel yang berkaitan dengan tindakan Supervisi (aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan) seperti yang direkomendasikan oleh AECC dan Kepuasan Kerja serta hubungan-hubungan diantara keduanya.

TABEL 2.1
PENELITIAN TINDAKAN SUPERVISI

Peneliti	Variabel	Sampel	Hasil
Dean et al (1988)	Keamanan kerja, supervisi, kesempatan karier (independen variabel) Kepuasan kerja (dependen variabel)	KAP dan Perusahaan di Amerika	Terdapat perbedaan tingkat kepuasan kerja auditor di KAP dengan di perusahaan.
Patten (1995)	Tindakan Supervisi (independen variabel) Kepuasan kerja (dependen variabel)	KAP Besar dan KAP Kecil di Amerika	- Tindakan supervisi berhubungan positif dengan kepuasan kerja auditor pemula. - Terdapat perbedaan tidak signifikan pelaksanaan tindakan supervisi dan kepuasan kerja antara KAP besar dan KAP kecil.
Myrna & Nur (1998)	Tindakan Supervisi (independen variabel) Kepuasan kerja (dependen variabel)	KAP besar dan KAP kecil di Indonesia (DKI)	Konsisten dengan hasil penelitian Patten (1995).

Sumber : data primer diolah, 2006

Hubungan antara tindakan supervisi yang direkomendasikan oleh AECC dengan kepuasan kerja yang telah diuji oleh beberapa peneliti (Dean et al, 1988; Patten, 1995; Myrna & Nur, 1998) menunjukkan hasil yang konsisten, yaitu terdapat hubungan yang positif antara tindakan supervisi seperti yang direkomendasikan oleh AECC dengan

kepuasan kerja auditor pemula. Berdasarkan penelitian sebelumnya, maka pada penelitian ini peneliti ingin menguji pengaruh tindakan supervisi yang direkomendasikan AECC dengan kepuasan kerja auditor di Kantor Akuntan Publik dan di perusahaan (auditor internal) dengan alasan karena kedua auditor tersebut mempunyai karakteristik yang hampir sama yaitu sebagai *public auditor* (Beeler et al, 1997). Di samping menguji pengaruh tindakan supervisi terhadap kepuasan kerja auditor, pada penelitian ini juga akan menguji perbedaan pelaksanaan tindakan supervisi terhadap auditor di Kantor Akuntan Publik dengan di perusahaan, serta menguji perbedaan pengaruh tindakan supervisi terhadap kepuasan kerja auditor di Kantor Akuntan Publik dengan di perusahaan.

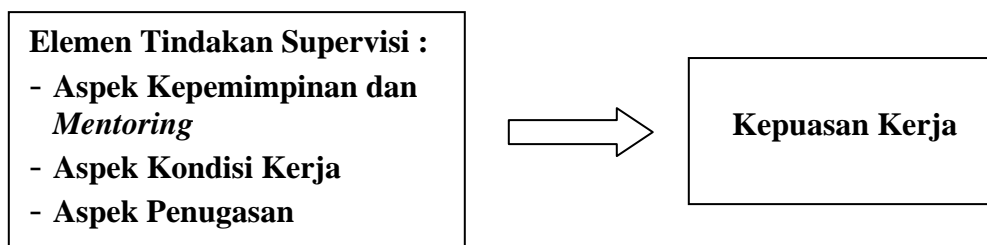
Sampai saat ini masih sangat sedikit riset di Indonesia yang membandingkan antara kepuasan kerja auditor pemula di lingkungan Kantor Akuntan Publik dengan auditor pemula di lingkungan perusahaan. Berdasarkan hasil riset yang dilakukan oleh Dean et al (1988) yang meneliti tentang perubahan persepsi individu terhadap item-item yang berkaitan dengan pekerjaan sejak hari pertama bekerja sampai dengan akhir tahun pertama dengan sampel staf akuntan pemula dari salah satu Kantor Akuntan Publik Big 8 dan staf auditor internal. Hasil studi tersebut menunjukkan bahwa kedua kelompok staf auditor tersebut mengalami penurunan kepuasan kerja dan staf akuntan pemula di Kantor Akuntan Publik mengalami penurunan yang lebih besar dari pada rekannya yang bekerja di perusahaan (auditor internal). Staf akuntan pemula mengalami penurunan kepuasan kerja di semua faktor yang diteliti termasuk *job security*, *supervision* dan *personal growth*.

2.3. Kerangka Pemikiran Teoritis

Berdasarkan hasil-hasil penelitian yang menguji hubungan antara tindakan Supervisi dengan tingkat Kepuasan Kerja auditor pemula, maka hubungan di antara kedua variabel tindakan Supervisi terhadap Kepuasan Kerja tersebut selanjutnya dapat dijelaskan dalam model penelitian sebagai berikut :

GAMBAR 2.1

**MEKANISME HUBUNGAN ANTARA ELEMEN
TINDAKAN SUPERVISI TERHADAP
KEPUASAN KERJA**



Tindakan supervisi (aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan) dalam model tersebut merupakan variabel independen yang mempunyai pengaruh positif dengan Kepuasan Kerja sebagai variabel dependen. Selanjutnya, sesuai dengan model di atas dalam penelitian ini akan dilakukan uji beda untuk pelaksanaan tindakan Supervisi antara auditor eksternal (Kantor Akuntan Publik) dengan auditor internal (perusahaan), uji regresi untuk pengaruh tindakan Supervisi terhadap Kepuasan Kerja auditor, kemudian melakukan uji beda untuk pengaruh tindakan Supervisi terhadap Kepuasan Kerja auditor antara auditor eksternal (Kantor Akuntan Publik) dan auditor internal (perusahaan).

2.4. Hipotesis

Masih kurangnya penelitian yang dapat dijadikan rujukan selain Dean et al (1988), Patten (1995) dan Myrna & Nur (1998), agak sulit untuk menentukan efektivitas penugasan audit berdasarkan kepada tindakan Supervisi yang telah banyak disarankan oleh berbagai pihak. Selain itu, penyelesaian dan penyimpulan hasil pelaksanaan tugas audit oleh auditor akan berjalan baik dengan adanya Kepuasan Kerja para auditor.

Penelitian ini akan menguji hubungan antara tindakan Supervisi terhadap Kepuasan Kerja dari auditor di Kantor Akuntan Publik dengan di perusahaan. Khususnya, penelitian ini memusatkan pada persepsi auditor mengenai hubungan antara aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, Kondisi Kerja dan Penugasan terhadap Kepuasan Kerja auditor dan bagaimana pengaruhnya.

Oleh karena dianggap pada saat ini tidak ada lagi relevansinya melakukan penelitian yang menguji apakah terdapat perbedaan tingkat Kepuasan Kerja antara auditor Kantor Akuntan Publik dengan perusahaan, maka penelitian ini dengan sendirinya menghilangkan tujuan penelitian yang akan menguji hal tersebut dengan alasan pada masa sekarang ini kedua auditor tersebut dalam hal tingkat Kepuasan Kerja mempunyai karakteristik yang hampir sama.

Adanya perbedaan yang mendasar dari hasil penelitian yang dilakukan oleh Dean et al (1988) dan Patten (1995) didalam menentukan beda tidaknya pelaksanaan tindakan Supervisi dan Kepuasan Kerja, menyimpulkan bahwa adanya ketidakpastian kesamaan karakteristik antara auditor di Kantor Akuntan Publik dengan di perusahaan. Hipotesis yang akan diuji dalam penelitian ini adalah:

Hipotesis 1: Terdapat perbedaan pelaksanaan aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan dalam tindakan Supervisi antara auditor di Kantor Akuntan Publik (auditor eksternal) dengan auditor di perusahaan (auditor internal).

Dari penelitian ini terdapat hal yang terpenting untuk diketahui hasilnya. Sejalan dengan hasil yang telah diperoleh oleh Dean et al (1988), Patten (1995) dan Myrna & Nur (1998), maka akan diketahui apakah tindakan Supervisi memiliki pengaruh terhadap Kepuasan Kerja auditor, seberapa besar dan bagaimana pengaruh yang ada pada Kantor Akuntan Publik dan di perusahaan. Hipotesis yang akan diuji dalam penelitian ini adalah:

Hipotesis 2: Tindakan Supervisi yang direkomendasikan AECC (aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan) berpengaruh terhadap tingkat Kepuasan Kerja auditor.

Meskipun keduanya termasuk sebagai *public auditor* dengan karakteristik yang hampir sama (Beeler et al, 1997), berbeda atau tidaknya pengaruh tindakan Supervisi terhadap Kepuasan Kerja diantara keduanya bergantung kepada tindakan Supervisi yang kompeten dan evaluasi secara *fair* (Parker et al, 1989). Hipotesis yang akan diuji dalam penelitian ini adalah:

Hipotesis 3: Terdapat perbedaan pengaruh tindakan Supervisi (meliputi aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan) terhadap Kepuasan Kerja auditor di Kantor Akuntan Publik (auditor eksternal) dengan auditor di perusahaan (auditor internal).

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1. Jenis dan Sumber Data

Seperti yang telah dijelaskan pada bab sebelumnya, bahwa untuk menentukan sukses tidaknya suatu penugasan audit adalah sangat ditentukan oleh adanya hubungan yang harmonis antara tindakan supervisi yang dilakukan oleh seorang supervisor, sebagai atasan, dengan kepuasan kerja dari auditornya. Tindakan supervisi merupakan proses yang berkelanjutan dari seorang supervisor untuk mengawasi atau mengarahkan pekerjaan yang dimulai dengan perencanaan dan diakhiri dengan penyimpulan atas jalannya tugas. Untuk mendukung tujuan dari penelitian ini, peneliti telah melakukan justifikasi penting yaitu dengan memasukan pihak Kantor Akuntan Publik, selain auditor yang ada di perusahaan tempat kerja peneliti, menjadi responden penelitian sebagai upaya perbandingan untuk dapat mengetahui efektivitas pekerjaan diantara kedua profesi tersebut terutama mengenai tindakan Supervisi yang meliputi beberapa aspek yang banyak ditemui dalam tugas, seperti aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, Kondisi Kerja dan Penugasan dengan aspek Kepuasan Kerja auditor. Selain itu, penelitian ini juga akan menguji hubungan dan membandingkan pengaruh tindakan supervisi dan kepuasan kerja antara praktik di KAP dan di perusahaan.

Jenis data yang digunakan didalam penelitian ini berupa data primer dan data sekunder. Data primer adalah data yang berasal langsung dari sumber data yang dikumpulkan secara khusus dan berhubungan langsung dengan permasalahan yang diteliti.

Data primer yang diperlukan dalam penelitian ini adalah data yang diperoleh dari jawaban-jawaban para responden dengan metode kuesioner yang terdiri dari auditor Kantor Akuntan Publik dan auditor perusahaan yang ada ditempat kerja peneliti terhadap serangkaian pertanyaan dan pernyataan yang diajukan oleh peneliti. Dari hasil responden-responden yang menjawab daftar pertanyaan tersebut maka telah terkumpul dan benar-benar digunakan dalam penelitian ini adalah sebanyak 100 (seratus) auditor baik dari Kantor Akuntan Publik dan perusahaan.

Dari jumlah jawaban responden yang telah terkumpul seluruhnya yaitu sebanyak 115 (seratus lima belas) responden, telah diputuskan untuk digunakan yaitu sebanyak 100 (seratus) jawaban dengan pertimbangan bahwa agar didalam proses pengolahan data nantinya apabila menggunakan sampel sebanyak 115 (seratus lima belas) peneliti tidak ingin mengalami kesulitan menemukan angka-angka tabel statistik seperti dalam tabel Durbin-Watson, tetapi dengan menggunakan jumlah sampel sebanyak 100 (seratus) maka akan mudah diperoleh angka tabel statistiknya.

Data primer pada penelitian ini adalah data primer yang dikumpulkan oleh peneliti dengan metode kuesioner yang dikirimkan langsung dengan cara melalui pengiriman pos maupun mendatangi ke tempat kerja auditor di Kantor Akuntan Publik (auditor eksternal) dan di perusahaan (auditor internal), penyampaian kuesioner kepada Kantor Akuntan Publik dalam penelitian ini ada yang menggunakan cara pengiriman langsung ke Kantor Akuntan Publik dengan alasan bahwa pemilihan untuk sampel Kantor Akuntan Publik adalah yang memiliki lokasi kerja sama dengan domisili peneliti yaitu di kota Jakarta sehingga dapat lebih mudah melakukan penelitian dan pemilihan auditor internal hanya pada satu perusahaan saja bertujuan untuk meneliti kondisi yang ada.

Data sekunder yang diperoleh yaitu data yang tidak didapatkan secara langsung oleh peneliti tetapi diperoleh dari data yang dimiliki oleh perusahaan, studi pustaka, literatur, jurnal penelitian terdahulu, diskusi dalam *internet* serta majalah-majalah yang berhubungan dengan permasalahan yang tengah diteliti. Contoh data sekunder yang diperlukan seperti data Direktori Kantor Akuntan Publik dari beberapa sumber data yang bisa diperoleh.

Subyek yang menjadi target dalam penelitian ini adalah auditor di lingkungan Kantor Akuntan Publik dan di perusahaan dengan alasan kedua auditor tersebut mewakili keberadaannya sebagai auditor publik (*public auditor*) yang bekerja di Kantor Akuntan Publik dan perusahaan, yaitu sebagai pihak yang menerima arahan supervisi dari supervisornya yang terkait dalam pencapaian tujuan audit.

Penelitian ini tidak membedakan antara Kantor Akuntan Publik besar dengan yang kecil, karena berdasarkan penelitian Patten (1995) dan penelitian Myrna & Nur (1998) menunjukkan hasil yang konsisten, yaitu tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara Kantor Akuntan Publik besar dengan yang kecil dalam hal tindakan Supervisi yang dikeluarkan oleh *Accounting Education Change Commission* (AECC) dengan Kepuasan Kerja auditor pemula.

Nama Kantor Akuntan Publik dimana auditornya dijadikan subyek dalam penelitian ini diperoleh dengan cara pertimbangan yang dipilih (*judgment sampling*) dari Direktori Anggota Kantor Akuntan Publik (Wilayah Jakarta) dalam *website* Badan Pengawas Pasar Modal (Bapepam) di *internet* dan Daftar Kantor Akuntan Publik Yang Terdaftar Sebagai Auditor Bank di *website* Bank Indonesia.

3.2. Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi adalah seluruh elemen yang dapat digunakan untuk membuat kesimpulan. Dikatakan oleh Cooper dan Emory (1995) bahwa sampel adalah bagian dari seluruh populasi yang dipilih secara hati-hati untuk mewakili populasi tersebut. Sampel yang baik adalah yang valid. Validitas ini tergantung pada tingkat keakuratan (*accuracy*) dan ketelitian dari penaksiran (*precision of estimate*).

Besarnya populasi yang akan digunakan dalam suatu penelitian tergantung pada jangkauan kesimpulan yang akan dibuat. Populasi dalam penelitian ini ditetapkan adalah seluruh auditor di wilayah kota Jakarta dengan jumlah Kantor Akuntan Publik menurut yang terdaftar pada Bapepam berjumlah 169 kantor. Sedangkan sampel dalam penelitian ini telah ditetapkan adalah auditor di Kantor Akuntan Publik dan auditor internal perusahaan tanpa memperhatikan masa kerja dengan jumlah sebanyak 100 (seratus) responden. Untuk karyawan-karyawan yang terbilang baru memulai karirnya sebagai auditor akan diperlakukan sama dalam menyampaikan persepsinya terhadap tindakan supervisi yang diterimanya melalui pengisian kuesioner.

Data penelitian dikumpulkan dengan cara mengirim langsung kuesioner maupun melalui pos kepada responden di Kantor Akuntan Publik dan dalam waktu setelah beberapa hari kemudian kuesioner yang telah dikirim akan dikirim kembali kepada peneliti melalui pos. Penentuan besarnya jumlah kuesioner yang dikirim, dikarenakan peneliti juga tidak mengetahui secara pasti jumlah populasi yang akan diteliti maka akan menggunakan jumlah data yang diperlukan dengan pertimbangan tertentu dalam penelitian ini (*judgment sampling*).

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan sebelumnya dapat diketahui bahwa *response rate* di Indonesia tergolong rendah yaitu antara 10%-20%, oleh karena itu dalam penelitian ini peneliti mengirim kuesioner sebanyak yang diperlukan dalam penelitian yaitu 530 (lima ratus tiga puluh) kuesioner dengan jangka waktu antara pengiriman sampai dengan penerimaan kembali adalah selama 1 (satu) bulan.

3.3. Definisi dan Pengukuran Variabel Penelitian

Auditor eksternal adalah akuntan publik yang melaksanakan penugasan audit atas laporan keuangan historis, menyediakan jasa audit atas dasar standar auditing yang tercantum dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), sedangkan auditor internal adalah auditor yang bekerja di suatu perusahaan untuk melakukan audit bagi kepentingan manajemen perusahaan. Dalam melaksanakan pekerjaannya sebagai auditor pemula, seorang auditor harus belajar secara rinci mengenai pekerjaannya, membuat kertas kerja untuk mendokumentasikan pekerjaan audit yang telah dilaksanakan. Studi ini ingin mengetahui persepsi auditor sebagai auditor eksternal dan auditor internal terhadap pelaksanaan tindakan Supervisi yang mereka terima dan tingkat Kepuasan Kerja yang mereka rasakan serta ingin mengetahui apakah terdapat perbedaan pelaksanaan tindakan Supervisi auditor di Kantor Akuntan Publik dengan auditor di perusahaan serta mencari bukti apakah terdapat perbedaan tindakan Supervisi dalam hubungannya dengan tingkat Kepuasan Kerja di antara akuntan yang bekerja di Kantor Akuntan Publik dan perusahaan.

Konsep tindakan Supervisi yang digunakan dalam penelitian ini diterjemahkan ke sejumlah dimensi yang merupakan aspek-aspek dari tindakan supervisi menurut *Issues*

Statement No. 4 dari *Accounting Education Change Commission* (AECC) mengenai *Recommendations for Supervisors of Early Work Experience* yang meliputi aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan kedalam sejumlah elemen yang meliputi pilihan, kompetensi, kebermaknaan dan kemajuan. Sedangkan konsep Kepuasan Kerja, yang dituangkan dari *Minnesota Satisfaction Questionnaire* (MSQ), akan dijabarkan dalam berbagai faktor, diantaranya adalah: penggunaan kemampuan (*ability utilization*), pencapaian (*achievement*), aktivitas (*activity*), kemajuan (*advancement*), wewenang (*authority*), kebijakan perusahaan dan pelaksanaannya (*company policies and practices*), kompensasi (*compensation*), kerjasama (*co-workers*), kreativitas (*creativity*), independensi (*independence*), nilai-nilai moral (*moral values*), pengakuan (*recognition*), tanggungjawab (*responsibility*), keamanan (*security*), status sosial (*social status*), supervisi hubungan kemanusiaan (*human relationship supervision*), supervisi teknis (*technical supervision*), variasi (*variety*) dan kondisi kerja (*working condition*).

Variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah Kepuasan Kerja, yaitu merupakan variabel dependen, sedangkan variabel independen yang diharapkan akan berhubungan dengan kepuasan kerja adalah aspek Kepemimpinan & *Mentoring* (X1), aspek Kondisi Kerja (X2) dan aspek Penugasan (X3) dalam tindakan Supervisi.

Dalam penelitian ini, digunakan instrumen berupa kuesioner yang dikembangkan oleh Patten (1995) karena memiliki tingkat reliabilitas yang cukup tinggi. Instrumen yang digunakan tersebut meliputi ukuran Kepemimpinan & *Mentoring*, ukuran Kondisi Kerja dan ukuran Penugasan (tindakan Supervisi), sedangkan variabel tingkat Kepuasan Kerja diukur dengan menggunakan alat ukur *Minnesota Satisfaction Questionnaire* (MSQ).

Instrumen ini dipilih karena dengan pengukuran ini akan menghasilkan *Convergent Validity* yang tinggi, memiliki kemampuan yang lebih baik dalam memprediksi kepuasan kerja dibandingkan dengan pengukuran yang lainnya dan lebih komprehensif mengukur segi-segi spesifik dari kepuasan kerja (Scarpello & Chambell, 1983; Harrison, 1993; dan Dunham et al, 1977). Di Indonesia instrumen ini telah digunakan dalam penelitian yaitu pada penelitian Myrna dan Nur Indriantoro (tahun 1998).

3.4. Metode Pengumpulan Data

Data diperoleh dengan cara melalui pengiriman pos maupun mengirimkan langsung kuesioner kepada Kantor Akuntan Publik dan auditor di perusahaan tempat peneliti bekerja yang terdiri dari 22 pertanyaan yang berkaitan dengan persepsi auditor terhadap pelaksanaan Supervisi oleh supervisor kepada auditor (Kantor Akuntan Publik dan perusahaan) khususnya dalam aspek Kepemimpinan & *Mentoring (leadership & mentoring)* sebanyak 9 pertanyaan, aspek Kondisi Kerja (*working condition*) sebanyak 7 pertanyaan dan aspek Penugasan (*challenging and stimulating working assignments*) sebanyak 6 pertanyaan. Bagian akhir dari kuesioner akan menanyakan tentang tingkat Kepuasan Kerja responden dengan menggunakan daftar pertanyaan sebanyak 20 buah yang diambil dari *Minnesota Satisfaction Questionnaire (MSQ)*.

Masalah *non-response bias* akan semakin serius apabila tingkat pengembalian (*response rate*) sangat rendah. Untuk mengatasi masalah ini, peneliti menggunakan uji *non-response bias* yang dilakukan dengan cara membandingkan karakteristik responden yang berpartisipasi dengan karakteristik responden yang tidak berpartisipasi untuk menunjukkan apakah terdapat perbedaan diantara kedua kelompok responden tersebut.

Karena data mengenai *non-response* subyek tidak tersedia, maka responden yang mengembalikan setelah tanggal yang ditentukan maka dianggap sebagai responden yang tidak menjawab. Dalam penelitian ini untuk menguji *non-response bias* akan menggunakan uji t (*t-test*) dengan alasan terdapat dua sampel bebas dimana observasi antara yang satu dengan yang lain bersifat tidak terikat atau bebas. Hasil pengujian dengan *t-test* ini akan menunjukkan apakah terdapat perbedaan atau persamaan diantara kedua kelompok responden tersebut sehingga mampu menjelaskan kesimpulan penelitian.

Skala yang digunakan adalah skala *Likert* 5 poin, mulai dari Sangat Tidak Setuju (1) hingga Sangat Setuju (5) digunakan dalam kuesioner ini untuk mengukur respon para auditor eksternal dan auditor internal terhadap pelaksanaan tindakan Supervisi kepada mereka, sedangkan untuk pengukuran Kepuasan Kerja dimulai dari Sangat Tidak Puas (1) hingga Sangat Puas (5).

3.5. Teknik Analisis

Seluruh data yang akan digunakan dalam penelitian ini dianalisis dan diuji dengan menggunakan program statistik SPSS (*Statistical Package for Social Science*) versi 11.5 dengan teknik analisis sebagai berikut :

3.5.1. *Statistik Deskriptif*

Data diperoleh dari kuesioner yang kembali. Data yang diperoleh pertama-tama akan disortir berdasarkan kualifikasi yang ditentukan. Penyortiran data dilakukan dengan kualifikasi sebagai berikut, pertama, kuesioner diisi oleh orang yang tepat dan, kedua,

setiap item pertanyaan diisi dengan lengkap. Kemudian data tersebut dianalisis secara deskriptif.

3.5.2. Uji Validitas Data

Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut.

Untuk mengetahui bahwa pertanyaan-pertanyaan dalam variabel-variabel adalah valid atau *construct validity*, maka dilakukan analisis faktor (Kerlinger, 1964; dan Chenhall dan Moris, 1986). Variabel-variabel juga diharapkan memiliki nilai *Measuring of Sampling Adequacy* (MSA) di atas 50, sehingga data-data yang dikumpulkan tersebut dapat dikatakan tepat untuk faktor analisis dan juga mengindikasikan *construct validity* dari masing-masing variabel (Kaiser dan Rice, 1974). Selain itu nilai *eigenvalue*-nya harus lebih besar dari 1 dan masing-masing butir pertanyaan dari setiap variabel diharapkan memiliki *factor loading* lebih besar dari 0,40 (Riyanto, 1997).

Sebagai dukungan pengujian validitas, peneliti akan melakukan pengujian tambahan, yaitu pengujian homogenitas. Untuk masing-masing instrumen, skor masing-masing pertanyaan akan dikorelasikan dengan skor total pertanyaan. Hal ini sejalan dengan yang dilakukan Ghiselli, Campbell dan Zedeck (1981) yang menyatakan jika pertanyaan-pertanyaan tersebut digunakan untuk mengukur satu variabel, maka skor pertanyaan-pertanyaan tersebut akan berkorelasi positif dengan skor total pertanyaan dan lebih tinggi dari interkorelasi antar pertanyaan, kondisi ini akan menunjukkan muatan kevalidan (*content validity*) dari instrumen tersebut.

3.5.3. Uji Reliabilitas Data

Suatu ukuran dikatakan handal jika memberikan hasil yang konsisten. Selain itu, instrumen juga dikatakan handal jika terdapat hubungan antar item yang ada dalam instrumen dan item-item yang ada dalam kuesioner. Reliabilitas instrumen menunjukkan hubungan antar item yang ada dalam instrumen dan apakah item-item yang ada dalam kuesioner menanyakan sesuatu yang sama. Ukuran reliabilitas yang digunakan adalah *Cronbach's coefficient alpha*.

3.6. **Pengujian Hipotesis**

Untuk kepentingan pengujian hipotesis, maka dilakukan tiga tahap pengujian, yaitu uji beda, uji regresi dan uji beda lagi menggunakan uji Chow. Uji beda yang pertama dengan menggunakan teknik analisis *Independent Samples T-test* yang dimaksudkan untuk membandingkan pelaksanaan tindakan Supervisi dan Kepuasan Kerja antara auditor di Kantor Akuntan Publik dengan di perusahaan, sedangkan uji regresi bertujuan untuk mengetahui pengaruh tindakan Supervisi yang dikeluarkan oleh AECC (aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan) dengan Kepuasan Kerja, selanjutnya akan dilakukan uji beda untuk mengetahui perbedaan pengaruh tindakan Supervisi terhadap Kepuasan Kerja auditor di Kantor Akuntan Publik dengan auditor di perusahaan.

Sebelum melakukan ketiga pengujian hipotesis tersebut, diperlukan uji normalitas data agar hasil yang diperoleh tidak bias. Pengujian ini juga untuk menentukan alat statistik yang akan dipakai (parametrik atau non-parametrik).

3.6.1. Uji Beda

Uji beda (*t-test*) bertujuan untuk membandingkan dua atau lebih *mean* suatu variabel. Dengan kata lain, uji ini dilakukan untuk mengetahui apakah *mean* suatu variabel pada satu kelompok berbeda dengan kelompok yang lain. Penggunaan alat uji ini dipakai apabila normalitas data dapat dipenuhi dan untuk data yang tidak normal, maka uji beda akan dilakukan dengan menggunakan uji non-parametrik (Mann Whitney - U).

Pada penelitian ini, uji beda dilakukan untuk hipotesis pertama, yaitu: untuk mengetahui apakah terdapat perbedaan pelaksanaan aspek tindakan Supervisi auditor di Kantor Akuntan Publik dengan auditor di perusahaan.

3.6.2. Uji Regresi

Uji Regresi bertujuan untuk mengetahui pengaruh variabel independen (X) terhadap variabel dependen (Y). Variabel independen dalam penelitian ini adalah aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan. Ketiga variabel tersebut dianalisis terhadap variabel dependen Kepuasan Kerja. Teknik analisis yang tepat untuk model tersebut adalah model statistik analisis regresi berganda (*multiple regression analysis*).

Dalam analisis regresi, selain mengukur kekuatan pengaruh kedua variabel tersebut juga akan menunjukkan arah hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen. Variabel independen diasumsikan memiliki nilai tetap, sedangkan variabel dependen diasumsikan memiliki nilai random/stokastik yang berarti mempunyai distribusi probabilistik.

Adapun persamaan atau rumus analisis regresi berganda yang digunakan dapat dilihat pada gambar 3.1 berikut ini :

GAMBAR 3.1

**PERSAMAAN ATAU RUMUS
ANALISIS REGRESI BERGANDA**

$$Y = a + b_1 X_1 + b_2 X_2 + b_3 X_3 + e$$

Dimana:

Y = Kepuasan Kerja

a = Konstanta

b_i = Slope

X₁ = Aspek Kepemimpinan & Mentoring

X₂ = Aspek Kondisi Kerja

X₃ = Aspek Penugasan

e = Variabel gangguan (*random error*)

3.6.3. Uji Asumsi Klasik

Untuk menggunakan analisis regresi berganda, penelitian ini harus memenuhi beberapa asumsi klasik yang mendasari model regresi tersebut. Pengujian terhadap ada tidaknya pelanggaran asumsi klasik tersebut meliputi uji Normalitas, uji Multikolinieritas, uji Heteroskedastisitas dan uji Autokorelasi (Gujarati, 1988).

3.6.3.1. Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual mempunyai distribusi normal ataukah tidak. Model regresi yang baik adalah memiliki distribusi data normal atau mendekati normal.

Pengujian normalitas dilakukan dengan menggunakan metode analisis grafik dan uji statistik seperti *Kolmogorov-Smirnov*. Tujuannya adalah sebagai penentu alat uji

berikutnya. Hasil pengujian ini diketahui melalui tingkat signifikansi yang diperoleh. Dengan *confidence interval* yang ditentukan sebesar 95%, apabila hasil menunjukkan nilai yang signifikan yaitu di bawah 0,05, maka data tersebut dikatakan tidak normal. Sebaliknya, apabila nilai signifikansinya di atas 0,05, maka data dikatakan normal.

3.6.3.2. Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel independen. Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel independen. Jika variabel bebas saling berkorelasi, maka variabel-variabel ini tidak ortogonal, artinya variabel bebas yang mana nilai korelasi antar sesama variabel bebasnya sama dengan nol. Pengujian multikolinieritas dalam hal ini dengan menganalisis matrik korelasi antar variabel bebas dan perhitungan nilai *Tolerance* serta nilai *Variance Inflation Factor* atau VIF (Ghozali, 2005).

3.6.3.3. Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika varians residual dari satu pengamatan ke pengamatan lain adalah tetap, maka disebut homoskedastisitas dan jika berbeda disebut heteroskedastisitas. Model regresi yang baik adalah yang homoskedastisitas atau tidak terjadi heteroskedastisitas. Cara untuk mendeteksi ada tidaknya heteroskedastisitas ini yaitu dengan uji *Scatterplots*, uji *Glejser* dan uji *Park* (Ghozali, 2005). Penentuan terjadinya heteroskedastisitas dilakukan dengan

melihat tingkat signifikansi secara statistik variabel bebas (independen) untuk mempengaruhi variabel terikat (dependen).

3.6.3.4. Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan untuk menguji apakah dalam sebuah regresi linear ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pengganggu pada periode $t-1$ (sebelumnya). Jika terjadi korelasi, maka dinamakan ada gangguan autokorelasi. Masalah ini timbul karena residual (kesalahan pengganggu) tidak bebas dari satu observasi ke observasi lainnya. Model regresi yang baik adalah regresi yang bebas dari autokorelasi. Pengujian autokorelasi dalam penelitian ini menggunakan uji Durbin Watson (*DW-test*).

3.6.4. Uji Chow

Uji Chow ini bertujuan untuk menguji apakah pada dua kelompok yang berbeda (auditor eksternal dan auditor internal) terdapat stabilitas struktural pada persamaan regresi yang dianalisis, yaitu apakah Kepuasan Kerja auditor dan tindakan Supervisi yang mempengaruhinya berbeda atau tidak antara auditor eksternal dengan auditor internal.

Adapun tahapan dalam uji Chow adalah:

1. Membagi dalam dua kelompok, yaitu auditor di Kantor Akuntan Publik dan auditor di perusahaan. Untuk tiap-tiap kelompok dihitung nilai koefisien regresinya dan nilai estimasi *residual sum of squared* (RSS). Nilai RSS kelompok I disebut S_1 dan nilai RSS kelompok II disebut S_2 . Nilai S_1 dan S_2 kemudian dijumlahkan, diberi notasi S_3 .

2. Menentukan nilai koefisien regresi Kepuasan Kerja dengan variabel yang mempengaruhinya untuk seluruh kelompok (auditor Kantor Akuntan Publik dan auditor perusahaan atau menggabungkan seluruh kelompok) dan mengestimasi nilai *residual sum of squared* (RSS). Nilai RSS untuk keseluruhan kelompok ini diberi notasi S4.
3. Menentukan nilai *residual sum of squared* (RSS) total, yaitu $S5 = S4 - S3$.
4. Menghitung nilai F dengan rumus pada gambar 3.2 berikut ini :

GAMBAR 3.2
PERSAMAAN ATAU RUMUS
MENGHITUNG NILAI F
(UJI CHOW)

$\frac{S5 / k}{S3 / (n1 + n2 - 2k)}$ <p>Dimana:</p> <p>S5 = S4 – S3</p> <p>S4 = <i>Residual sum of squared</i> koefisien regresi auditor Kantor Akuntan Publik dan perusahaan</p> <p>S3 = S2 + S1</p> <p>S2 = <i>Residual sum of squared</i> koefisien regresi auditor perusahaan</p> <p>S1 = <i>Residual sum of squared</i> koefisien regresi auditor Kantor Akuntan Publik</p> <p>n1 = Jumlah untuk auditor di Kantor Akuntan Publik</p> <p>n2 = Jumlah untuk auditor di perusahaan</p> <p>k = Jumlah parameter/kelompok yang akan diestimasi</p>
--

5. Menentukan kriteria penyimpulan.

Apabila nilai F hitung > dari nilai F tabel (signifikansi $\alpha=5\%$), maka disimpulkan bahwa nilai Kepuasan Kerja dan tindakan Supervisi (aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan) yang mempengaruhinya berbeda antara di Kantor Akuntan Publik dengan di perusahaan.

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN ANALISIS DATA

4.1. Analisis Deskriptif

Kuesioner yang telah diisi dikirimkan kembali melalui kantor pos maupun secara langsung ke alamat peneliti. Karena lama peredaran kuesioner dibatasi oleh peneliti dalam waktu satu bulan, maka penetapan batas akhir penerimaan kuesioner adalah tanggal 20 September 2006. Dari 530 kuesioner yang telah dikirimkan dengan rincian 500 kuesioner dikirimkan ke Kantor Akuntan Publik (auditor eksternal) dan 30 kuesioner dikirimkan ke perusahaan tempat peneliti bekerja (auditor internal).

Dari jumlah sebaran yang ada, seluruh kuesioner yang diisi dan dikembalikan baik dari kantor pos maupun diterima langsung dari Kantor Akuntan Publik (KAP) dan perusahaan sebanyak 115 buah dengan tingkat respon sebesar 21,70%. Setelah dilakukan pengeditan data dan persiapan untuk pengolahan data, sebanyak 15 kuesioner diputuskan untuk tidak dapat digunakan dalam analisis selanjutnya dengan pertimbangan bahwa agar didalam proses pengolahan data nantinya apabila menggunakan sampel sebanyak 115 (seratus lima belas) peneliti tidak ingin mengalami kesulitan menemukan angka-angka tabel statistik seperti dalam tabel Durbin-Watson, tetapi dengan menggunakan jumlah sampel sebanyak 100 (seratus) maka akan mudah diperoleh angka tabel statistiknya. Jumlah akhir observasi dalam penelitian ini sebanyak 70 buah dari Kantor Akuntan Publik dan 30 buah dari perusahaan. Tingkat respon akhir sebesar 18,87% dan tingkat respon tersebut dianggap cukup oleh peneliti, mengingat tingkat respon rata-rata

penelitian di Indonesia berkisar antara 10%-20%. Gambaran mengenai proses penyebaran dan penerimaan kuesioner adalah sebagai berikut:

TABEL 4.1
TINGKAT *RESPONSE* TERHADAP KUESIONER

Kuesioner yang dikirim:		
- KAP	500	kuesioner
- Perusahaan	30	kuesioner
Jumlah	530	kuesioner
Kembali karena pindah alamat	20	kuesioner
Total yang terkirim	510	kuesioner
Kuesioner diterima kembali	115	kuesioner
<i>Persentase diterima kembali</i>	<i>21,70</i>	<i>persen</i>
Kuesioner yang digunakan	100	kuesioner
<i>Persentase akhir</i>	<i>18,87</i>	<i>persen</i>

Sumber : data primer diolah, 2006

Secara deskriptif statistik, dari seluruh jumlah responden yang menjawab yaitu sebanyak 100 responden diketahui bahwa jenis kelamin responden yang terbanyak adalah golongan pria dengan jumlah 71 orang atau sebanyak 71% dan sisanya dengan jumlah 29 orang atau sebanyak 29% adalah wanita. Jika dilihat menurut statusnya, responden yang terbanyak adalah berstatus belum menikah dengan jumlah 57 orang atau sebanyak 57% sedangkan sisanya dengan jumlah 43 orang atau sebanyak 43% adalah responden yang telah menikah. Dilihat dari masa kerja responden selama menjadi auditor, maka terlihat bahwa responden terbesar yang berpartisipasi didalam penelitian ini adalah responden yang telah bekerja sebagai auditor selama lebih dari 3 tahun dengan jumlah 41 orang atau sebanyak 41% dan selanjutnya diikuti oleh responden yang telah memiliki masa kerja

masing-masing 1 tahun dan 2 tahun dengan jumlah yang sama yaitu 25 orang atau sebanyak 25% dan sisanya diikuti oleh responden dengan masa kerja sebagai auditor selama 3 tahun dengan jumlah 9 orang atau sebanyak 9%. Adapun responden yang berpartisipasi didalam penelitian ini terbanyak diikuti oleh responden yang berlatarbelakang pendidikan S1 dengan jumlah 88 orang atau sebanyak 88%, dan ternyata pula bahwa yang berlatarbelakang pendidikan S2 dan D3 ikut berpartisipasi dengan jumlah masing-masing 7 orang dan 5 orang. Identitas dari para responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini terlihat pada tabel berikut ini.

TABEL 4.2
IDENTITAS RESPONDEN

Deskriptif	Identifikasi	Jumlah (orang)	Total (orang)	%
Jenis kelamin	Pria	71	100	71%
	Wanita	29		29%
Status	Menikah	43	100	43%
	Belum Menikah	57		57%
Lama kerja	Sampai 1 tahun	25	100	25%
	Sampai 2 tahun	25		25%
	Sampai 3 tahun	9		9%
	Diatas 3 tahun	41		41%
Pendidikan	D3	5	100	5%
	S1	88		88%
	S2	7		7%

Sumber : data primer diolah, 2006

4.2. Pengujian *Non-Response Bias*

Pengujian *non-response bias* dilakukan dengan tujuan untuk melihat apakah karakteristik jawaban yang diberikan oleh responden yang mengembalikan kuesioner dengan responden yang tidak mengembalikan kuesioner (*non-response*) adalah sama.

Mengingat adanya keterbatasan informasi yang diperoleh peneliti terhadap identitas individu responden yang tidak mengirimkan jawaban, maka diasumsikan dalam pengujian ini bahwa responden yang mengembalikan kuesioner melewati waktu yang telah ditentukan dianggap mewakili jawaban dari responden yang *non-response* tersebut.

Pengujian *non-response bias* dilakukan dengan mengelompokkan seluruh jawaban yang diterima ke dalam dua kelompok yaitu (1) kelompok awal (*early response*) adalah kuesioner yang diterima oleh peneliti sejak awal hingga satu minggu setelah batas pengembalian yaitu sebanyak 66 kuesioner, dan (2) kelompok akhir (*late response*) adalah kelompok yang kuesionernya diterima setelah satu minggu dari tanggal batas pengembalian sebanyak 34 kuesioner khususnya dari Kantor Akuntan Publik. Hasilnya menunjukkan bahwa rata-rata jawaban yang diberikan oleh kedua kelompok tersebut tidak terdapat banyak perbedaan. Berikut ini adalah rincian pengujian *non-response bias*:

TABEL 4.3
PENGUJIAN NON-RESPONSE BIAS

Variabel	<i>Early Response</i> (N=66)		<i>Late Response</i> (N=34)		t-value	Sig. (2-tailed)
	Rata- Rata	Std. Dev	Rata- Rata	Std. Dev		
Kepemimpinan & <i>Mentoring</i>	32,23	5,743	34,50	5,599	1,891	0,062
Kondisi kerja	25,09	4,398	26,82	3,919	1,934	0,056
Penugasan	23,03	3,291	23,88	2,603	1,312	0,193
Kepuasan kerja	72,89	9,424	74,47	9,083	0,802	0,424

Sumber : data primer diolah, 2006

Pengambilan keputusan untuk mengetahui apakah diantara kedua kelompok responden yang mengembalikan kuesioner secara tepat waktu (*early response*) dengan

yang tidak tepat waktu (*late response*) tersebut memiliki karakteristik yang identik ataukah berbeda, yaitu dengan cara melihat tingkat signifikansi dari *t-value*.

Dari tabel 4.3 diketahui bahwa seluruh variabel dalam penelitian ini memiliki tingkat signifikansi atau probabilitas $> 0,05$. Untuk variabel Kepemimpinan & *Mentoring* memiliki signifikansi sebesar 0,062; variabel Kondisi Kerja sebesar 0,056; variabel Penugasan sebesar 0,193 dan variabel Kepuasan Kerja sebesar 0,424. Dapat disimpulkan bahwa kedua kelompok responden di atas secara signifikan memiliki varians yang sama atau diartikan bahwa terdapat kesamaan yang signifikan antara yang mengembalikan kuesioner secara tepat waktu dengan yang tidak tepat waktu sehingga seluruh data responden yang digunakan dalam penelitian ini secara bersama-sama dapat dianggap mampu menyimpulkan hasil akhir.

4.3. Pengujian Kualitas Data

4.3.1. Uji Validitas Data

Uji kesahihan atau *validity test* bertujuan untuk mengetahui apakah alat ukur yang digunakan tepat mengukur apa yang ingin diukur atau tidak. Validitas ini akan ditunjukkan oleh suatu indeks yang menunjukkan seberapa jauh suatu alat ukur benar-benar menunjukkan apa yang diukur. Untuk menguji kesahihan atau tidaknya data, tabel dibawah ini menunjukkan hasil pengujian kesahihan data dengan menggunakan alat uji *Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy* (KMO MSA) yang digunakan untuk mengukur tingkat interkorelasi antar variabel dan dapat tidaknya dilakukan analisis faktor serta alat uji *Bartlett's Test of Sphericity* (BTS) yang merupakan uji statistik untuk menentukan ada tidaknya korelasi antar variabel.

TABEL 4.4**HASIL PENGUJIAN KMO MSA DAN BARTLETT'S TEST**

	Kepemimpinan & <i>Mentoring</i>	Kondisi Kerja	Penugasan	Kepuasan Kerja	
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	.860	.835	.848	.797	
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	502.072	318.922	249.244	1099.957
	df	36	21	15	190
	Sig.	.000	.000	.000	.000

Sumber : data primer diolah, 2006

Nilai KMO MSA bervariasi antara 0 sampai dengan 1. Sedangkan nilai yang dikehendaki harus $> 0,5$ untuk dapat dilakukan analisis faktor (Ghozali, 2005). Hasil pengujian seperti didalam tabel 4.4 menunjukkan bahwa nilai KMO MSA seluruh variabel di atas lebih dari 0,5 sehingga dapat dilakukan analisis faktor. Demikian pula dengan nilai Bartlett's test dengan Chi-square seluruh variabel yang tinggi dan signifikan pada 0,000, maka dapat disimpulkan bahwa uji analisis faktor dapat dilanjutkan.

Hasil dari analisis faktor *component matrix* seperti terlihat pada Lampiran 7, juga menunjukkan hasil yang sama bahwa untuk butir-butir pertanyaan pada variabel Kepemimpinan & *Mentoring* masuk ke faktor besar yaitu berkisar antara 0,627 — 0,903, dari hasil analisis faktor jelas bahwa pertanyaan-pertanyaan tersebut valid menjadi indikator variabel Kepemimpinan & *Mentoring*. Untuk hasil dari analisis faktor variabel Kondisi Kerja pada *component matrix* menunjukkan bahwa untuk butir-butir pertanyaan pada variabel Kondisi Kerja masuk ke faktor besar yaitu berkisar antara 0,561-0,875, dari hasil analisis faktor jelas bahwa pertanyaan-pertanyaan tersebut valid menjadi indikator variabel Kondisi Kerja. Variabel Penugasan pada *component matrix* menunjukkan bahwa untuk butir-butir pertanyaan masuk ke faktor besar yaitu berkisar antara 0,592-0,885, dari

hasil analisis faktor jelas bahwa pertanyaan-pertanyaan tersebut valid menjadi indikator variabel Penugasan. Sedangkan hasil analisis faktor pada *component matrix* menunjukkan bahwa untuk butir-butir pertanyaan pada variabel Kepuasan Kerja masuk ke faktor besar yaitu berkisar antara 0,558-0,784, dari hasil analisis faktor jelas bahwa pertanyaan-pertanyaan tersebut valid menjadi indikator variabel Kepuasan Kerja.

Demikian pula dengan pengujian validitas yang dilakukan dengan menghitung korelasi antara skor masing-masing butir pertanyaan dengan total skor menggunakan *coefficient correlation pearson* seperti yang terlihat pada Lampiran 7. Berdasarkan uji validitas butir-butir pertanyaan dalam kuesioner penelitian ini, setiap butir berkorelasi positif terhadap skor total dengan signifikansi pada level 0,05 dan 0,01. Koefisien korelasi antar butir-butir pertanyaan yang berkaitan dengan aspek Kepemimpinan & *Mentoring* dengan skor total berkisar antara 0,489-0,870. Koefisien antar butir pertanyaan-pertanyaan yang berkaitan dengan aspek Kondisi Kerja berkisar antara 0,603-0,848. Koefisien antar butir-butir pertanyaan yang berkaitan dengan aspek Penugasan berkisar antara 0,604-0,867. Dan koefisien antar butir pertanyaan-pertanyaan yang berkaitan dengan aspek Kepuasan Kerja berkisar antara 0,379-0,777.

Dari hasil pengujian validitas data di atas dapat disimpulkan bahwa seluruh jawaban kuesioner yang digunakan adalah valid yang berarti mampu mengukur apa yang hendak diukur dalam penelitian ini.

4.3.2. Uji Reliabilitas Data

Dari kedua puluh dua butir pertanyaan yang berkaitan dengan tindakan Supervisi dan dua puluh pertanyaan yang berkaitan dengan Kepuasan Kerja yang valid tersebut

kemudian diuji dengan uji konsistensi internal dengan tujuan untuk mengetahui sejauh mana pengukuran yang telah dilakukan dalam penelitian ini dapat diandalkan (reliabel).

Konsistensi internal dari butir-butir pertanyaan yang berkaitan dengan aspek Kepemimpinan & *Mentoring* dalam penelitian ini ditunjukkan dengan koefisien *Cronbach Alpha* sebesar 0,8944. Uji reliabilitas dari butir-butir pertanyaan yang berkaitan dengan aspek Kondisi Kerja menunjukkan angka koefisien konsistensi internal instrumen ini sebesar 0,8604. Konsistensi internal dari butir-butir pertanyaan yang berkaitan dengan aspek Penugasan ditunjukkan oleh koefisien *Cronbach Alpha* sebesar 0,8451. Sedangkan konsistensi internal dari butir-butir pertanyaan yang berkaitan dengan aspek Kepuasan Kerja ditunjukkan oleh koefisien *Cronbach Alpha* sebesar 0,9093. Secara rinci hasil pengujian reliabilitas ini ditunjukkan dengan nilai *Cronbach Alpha* pada setiap variabel dengan rincian sebagai berikut:

TABEL 4.5

HASIL PENGUJIAN RELIABILITAS

Aspek Kepemimpinan & <i>Mentoring</i>	0,8944
Aspek Kondisi Kerja	0,8604
Aspek Penugasan	0,8451
Aspek Kepuasan Kerja	0,9093

Sumber : data primer diolah, 2006

Nilai yang ditunjukkan pada tabel 4.5 ternyata lebih besar dari pada nilai yang disyaratkan Nunnally (1978) yaitu sebesar 0,60 untuk dapat disimpulkan bahwa seluruh variabel adalah reliabel. Jawaban responden terhadap pertanyaan dikatakan reliabel jika masing-masing pertanyaan dijawab secara konsisten atau jawaban tidak boleh acak oleh karena masing-masing pertanyaan hendak mengukur hal yang sama (Ghozali, 2005).

4.4. Pengujian Asumsi Klasik

Sebelum dilakukan regresi terhadap ketiga variabel tindakan Supervisi yang meliputi aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan, maka dilakukan pengujian asumsi klasik yang meliputi uji Normalitas, uji Heteroskedastisitas, uji Multikolinieritas dan uji Autokorelasi.

4.4.1. Uji Normalitas

Sebelum melakukan pengujian terhadap hubungan variabel independen dengan variabel dependen, maka peneliti melakukan uji normalitas sebaran terhadap data yang diuji, dalam hal ini adalah semua variabel independen yang digunakan dalam analisis. Hal ini dilakukan karena adanya asumsi bahwa data yang digunakan dalam statistik regresi berganda haruslah data dengan sebaran normal atau berdistribusi normal.

Dalam pengujian ini, akan dilakukan pengujian normalitas terhadap variabel residual dari suatu model regresi. Dari variabel residual tersebut selanjutnya akan dilihat nilai Skewness dan Kurtosisnya untuk menunjukkan apakah model regresi tersebut memenuhi asumsi normalitas (Ghozali, 2005). Hasil pengujian terlihat pada tabel berikut.

TABEL 4.6

PENGUJIAN NORMALITAS SKEWNESS DAN KURTOSIS

	N	Skewness		Kurtosis	
	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic	Std. Error
Unstandardized Residual	100	.404	.241	2.902	.478
Valid N (listwise)	100				

Sumber : data primer diolah, 2006

Dari nilai Skewness dan Kurtosis di atas dapat dihitung nilai Zskewness dan Zkurtosis sebagai berikut :

$$Z_{\text{skewness}} = \frac{0,404}{\sqrt{6/100}} = 1,6493 \quad Z_{\text{kurtosis}} = \frac{2,902}{\sqrt{24/100}} = 5,9237$$

Apabila nilai Z hitung $>$ nilai Z tabel, maka disimpulkan distribusi tidak normal. Dengan nilai Z hitung $>$ 2,58 maka hal ini menunjukkan bahwa penolakan asumsi normalitas pada tingkat signifikansi 0,01, sedangkan pada tingkat signifikansi 0,05 nilai Z tabel = 1,96. Hasil perhitungan Z skewness dan Z kurtosis tersebut di atas memperlihatkan bahwa nilai Z skewness sebesar 1,6493 berada di bawah nilai tabel baik 2,58 maupun 1,96. Jadi dapat disimpulkan bahwa variabel residual dalam model regresi memiliki distribusi normal, meskipun nilai Z kurtosis menunjukkan nilai yang jauh lebih besar dari nilai tabel hal ini menandakan bahwa tinggi kurva normal tidak terlalu tinggi maupun terlalu rendah. Hasil pengujian ini konsisten jika dibandingkan dengan hasil uji grafik seperti terlihat pada Lampiran 9.

Uji normalitas dengan menggunakan grafik dapat menyesatkan apabila hasilnya hanya dilihat secara visual. Oleh sebab itu, dianjurkan disamping uji grafik agar dilengkapi pula dengan pengujian secara statistik seperti uji statistik non-parametrik *Kolmogorov-Smirnov*. Hasil pengujian terlihat pada tabel berikut ini.

TABEL 4.7
PENGUJIAN NORMALITAS K-S

		Unstandardized Residual
N		100
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	.0000000
	Std. Deviation	7.53756553
Most Extreme Differences	Absolute	.094
	Positive	.094
	Negative	-.087
Kolmogorov-Smirnov Z		.939
Asymp. Sig. (2-tailed)		.341

a Test distribution is Normal.

b Calculated from data.

Sumber : data primer diolah, 2006

Dari hasil pengujian pada tabel di atas, nilai *Kolmogorov-Smirnov* sebesar 0,939 adalah lebih besar daripada nilai tabelnya dan signifikansinya sebesar 0,341 adalah lebih besar dari 0,05, hal ini berarti bahwa variabel residual berdistribusi normal sekaligus menunjukkan bahwa model regresi memenuhi asumsi normalitas.

4.4.2. Uji Multikolinieritas

Pengujian ini bertujuan untuk menghilangkan variabel yang menyebabkan gangguan multikolinieritas atau adanya korelasi antar variabel bebas (independen) dalam analisis regresi. Hair et al (1995) memberikan suatu cara untuk mengetahui ada tidaknya multikolinieritas yaitu dengan melihat besarnya nilai *Tolerance* atau nilai *Variance Inflation Factor* (VIF). Apabila nilai *Tolerance* berada dibawah 0,10 dan nilai VIF diatas 10, maka terjadi multikolinieritas. Sebaliknya, jika nilai *Tolerance* berada diatas 0,10 dan nilai VIF dibawah 10, maka tidak terjadi multikolinieritas. Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi di antara variabel independen yang menyebabkan adanya gangguan multikolinieritas.

Dari hasil analisis data yang dilakukan dengan tujuan mendeteksi ada atau tidaknya gangguan multikolinieritas didalam model regresi menunjukkan bahwa tidak ada variabel independen yang memiliki nilai *Tolerance* kurang dari 0,10 dan nilai VIF lebih dari 10 yang berarti bahwa tidak ada korelasi antar variabel independen yang nilainya lebih dari 95% sehingga dengan demikian dapat disimpulkan bahwa seluruh variabel bebas (independen) dalam analisis regresi yang digunakan dalam penelitian ini tidak terdapat gangguan multikolinieritas. Pada tabel 4.8 berikut ini menyajikan hasil pengujian multikolinieritas.

TABEL 4.8**PENGUJIAN MULTIKOLINIERITAS (NILAI *TOLERANCE* DAN *VIF*)**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	37.177	5.980		6.217	.000		
LEADERSHIP & MENTORING	.285	.248	.177	1.148	.254	.289	3.458
KONDISI KERJA	.720	.399	.333	1.805	.074	.201	4.976
PENUGASAN	.359	.382	.119	.938	.350	.425	2.353

Dependent Variable: KEPUASAN KERJA

Sumber : data primer diolah, 2006

4.4.3. Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain tetap, maka disebut homoskedastisitas dan jika berbeda disebut heteroskedastisitas. Model regresi yang baik adalah yang homoskedastisitas atau tidak terjadi heteroskedastisitas (Ghozali, 2005).

Salah satu cara untuk mendeteksi ada atau tidaknya heteroskedastisitas yaitu dengan uji Park. Apabila dari hasil uji Park menunjukkan bahwa koefisien parameter beta dari persamaan regresi adalah signifikan secara statistik, maka hal ini menunjukkan bahwa dalam model empiris yang diestimasi terdapat gangguan heteroskedastisitas. Dari tabel berikut ini dapat disimpulkan bahwa model regresi yang diestimasi tidak terdapat gangguan heteroskedastisitas. Berikut ini memperlihatkan hasil uji Park yang meregresi variabel independen tindakan Supervisi (Kepemimpinan & *Mentoring*, Kondisi Kerja dan Penugasan) terhadap variabel dependen yaitu logaritma natural (ln) residualnya.

TABEL 4.9

PENGUJIAN HETEROSKEDASTISITAS

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	3.706	1.592		2.328	.022
LEADERSHIP & MENTORING	.048	.066	.133	.722	.472
KONDISI KERJA	-.218	.106	-.454	-2.055	.051
PENUGASAN	.125	.102	.186	1.226	.223

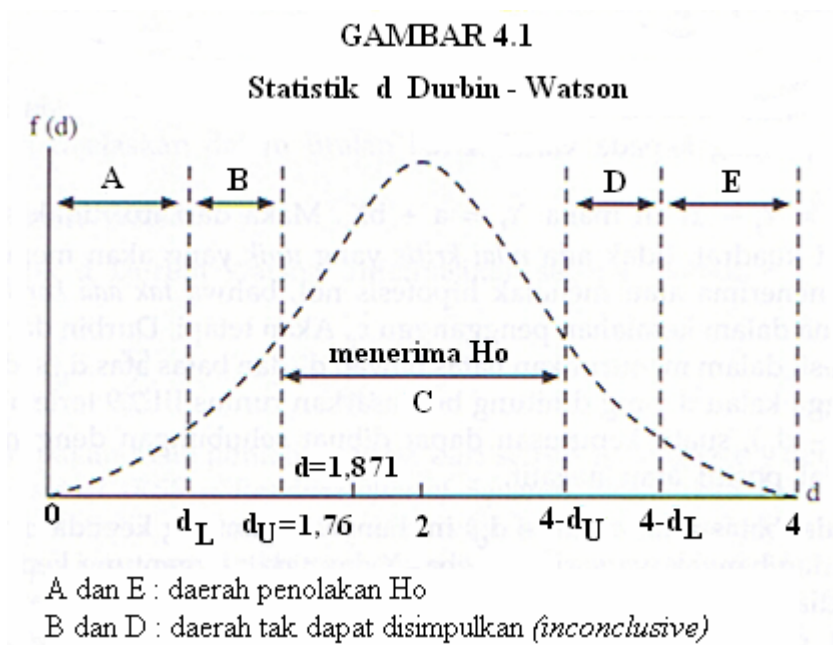
Dependent Variable: LN_RES1

Sumber : data primer diolah, 2006

Terlihat pada tabel di atas bahwa variabel Kepemimpinan & *Mentoring* memiliki koefisien parameter beta sebesar 0,133 dengan signifikansi 0,472. Koefisien parameter beta untuk variabel Kondisi Kerja besar absolutnya 0,454 dengan signifikansi 0,051. Demikian pula dengan variabel Penugasan memiliki koefisien parameter beta sebesar 0,186 dengan signifikansi 0,223. Dimana ketiga koefisien parameter beta tersebut secara statistik tidak signifikan pada 0,05 yang berarti bahwa model regresi yang digunakan dalam penelitian ini tidak terdapat gangguan heteroskedastisitas. Hal ini konsisten dengan hasil uji *Scatterplots* maupun uji *Glejser* seperti terlihat pada Lampiran 11.

4.4.4. Uji Autokorelasi

Salah satu cara untuk mendeteksi kemungkinan adanya autokorelasi adalah dengan uji Durbin-Watson (*DW-test*). Bila nilai DW (d) terletak di antara nilai *upper bound* (du) dan nilai (4-du) atau apabila nilai DW (d) mencapai sekitar 2, maka dikatakan bahwa koefisien autokorelasi sama dengan nol atau tidak ada gangguan autokorelasi baik positif maupun negatif.



Dari pengujian yang telah dilakukan seperti terlihat pada tabel 4.10, diperoleh nilai DW (d) sebesar 1,871. Oleh karena nilai DW (d) terletak di antara batas atas (d_U) dalam tabel Durbin-Watson yaitu 1,76 dan nilai $(4-d_U)$, atau dengan kata lain dinotasikan dengan $d_U < \text{nilai } d < (4-d_U)$, maka dapat disimpulkan bahwa pada model regresi dalam penelitian ini tidak terdapat gangguan autokorelasi positif maupun negatif.

TABEL 4.10
PENGUJIAN AUTOKORELASI (DURBIN-WATSON)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.585 ^a	.342	.322	7.654	1.871

a Predictors: (Constant), PENUGASAN, LEADERSHIP & MENTORING, KONDISI KERJA
Dependent Variable: KEPUASAN KERJA

Sumber : data primer diolah, 2006

4.5. Pengujian Hipotesis

Pada tabel 4.11 menyajikan rata-rata skor keseluruhan dari ketiga aspek tindakan Supervisi dan aspek Kepuasan Kerja. Dalam aspek tindakan Supervisi, responden

memberikan respon yang positif untuk ketiga aspek tindakan Supervisi dengan skor rata-rata untuk aspek Kepemimpinan & *Mentoring* sebesar 3,667, aspek Kondisi Kerja sebesar 3,669 dan aspek Penugasan sebesar 3,887. Rata-rata skor untuk aspek Kepuasan Kerja adalah sebesar 3,672 yang juga menunjukkan bahwa rata-rata responden memberikan respon yang positif dan berdasarkan skala jawaban maka responden merasa puas dengan pekerjaannya. Secara rinci hasil tersebut ditunjukkan pada tabel berikut ini:

TABEL 4.11
NILAI RATA-RATA JAWABAN

Variabel	Keseluruhan	Jumlah Pertanyaan	Rata-rata Pertanyaan
Kepemimpinan & <i>Mentoring</i>	33,00	9	3,667
Kondisi Kerja	25,68	7	3,669
Penugasan	23,32	6	3,887
Kepuasan Kerja	73,43	20	3,672

Sumber : data primer diolah, 2006

4.6. Pengujian Hipotesis Pertama

Untuk menguji apakah terdapat perbedaan pelaksanaan tindakan Supervisi dan Kepuasan Kerja antara auditor di Kantor Akuntan Publik dengan auditor di perusahaan, peneliti menguji hipotesis 1 yaitu:

Hipotesis 1: Terdapat perbedaan pelaksanaan aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan dalam tindakan Supervisi antara auditor di Kantor Akuntan Publik (auditor eksternal) dengan auditor di perusahaan (auditor internal).

TABEL 4.12
PERBEDAAN PELAKSANAAN TINDAKAN SUPERVISI DAN
KEPUASAN KERJA AUDITOR DI KAP
DAN AUDITOR DI PERUSAHAAN

Variable		Rata-rata	F	Sig.	t	Sig. (2-tailed)
LEADERSHIP & MENTORING	KAP	34.16	9.194	.003	3.205	.002
	PERUSAHAAN	30.30				
KONDISI KERJA	KAP	26.13	6.575	.012	1.606	.112
	PERUSAHAAN	24.63				
PENUGASAN	KAP	23.46	9.338	.003	.677	.500
	PERUSAHAAN	23.00				
KEPUASAN KERJA	KAP	73.93	3.471	.065	.818	.415
	PERUSAHAAN	72.27				

Sumber : data primer diolah, 2006

Dari tabel 4.12 yang disajikan di atas, rata-rata skor total untuk aspek Kepemimpinan & *Mentoring* lebih tinggi untuk sampel responden dari Kantor Akuntan Publik (auditor eksternal) sebesar 34,16 daripada responden dari perusahaan (auditor internal) sebesar 30,30 dengan selisih nilai yang tergolong tinggi yaitu sebesar 3,86. Rata-rata skor total untuk aspek Kondisi Kerja lebih tinggi untuk sampel responden dari Kantor Akuntan Publik (auditor eksternal) sebesar 26,13 daripada responden dari perusahaan (auditor internal) sebesar 24,63 dengan selisih nilai yang tergolong rendah yaitu sebesar 1,50. Rata-rata skor total untuk aspek Penugasan lebih tinggi untuk sampel responden dari Kantor Akuntan Publik (auditor eksternal) sebesar 23,46 daripada responden dari perusahaan (auditor internal) sebesar 23,00 dengan selisih nilai yang tergolong rendah yaitu sebesar 0,46. Dan rata-rata skor untuk Kepuasan Kerja lebih tinggi untuk sampel responden dari Kantor Akuntan Publik (auditor eksternal) sebesar 73,93 daripada responden dari perusahaan (auditor internal) sebesar 72,27 dengan selisih nilai yang tergolong rendah yaitu sebesar 1,66.

Untuk mengetahui apakah varians populasi identik ataukah tidak, dapat melihat nilai F yang dihasilkan dari uji Levene apakah signifikan pada 0,05, apabila nilai F signifikan maka dapat disimpulkan bahwa varians populasi adalah tidak sama atau berbeda. Sebaliknya, apabila nilai F besarnya diatas 0,05 atau nilai $F > 0,05$, dapat disimpulkan bahwa pengujian tidak dapat menerima H_0 atau dengan kata lain varians populasi adalah sama dan juga berarti tidak ada beda secara populasi untuk suatu variabel (Ghozali, 2005).

Dari tabel 4.12 diketahui bahwa, terkecuali untuk variabel Kepuasan Kerja dengan signifikansi sebesar 0,065 dan berada diatas 0,05, untuk seluruh aspek tindakan Supervisi tidak berhasil menolak H_0 dikarenakan ketiga aspek tersebut memiliki nilai F yang secara statistik signifikan pada 0,05 dan berarti bahwa untuk aspek Kepemimpinan & *Mentoring* dengan signifikansi sebesar 0,003, aspek Kondisi Kerja dengan signifikansi sebesar 0,012 dan aspek Penugasan dengan signifikansi sebesar 0,003, terbukti bahwa ketiga aspek tindakan Supervisi tersebut memiliki varians populasi yang berbeda antara Kantor Akuntan Publik (auditor eksternal) dengan perusahaan (auditor internal).

Dengan menggunakan uji-t pada tingkat signifikansi 0,05, penelitian ini tidak berhasil menerima H_0 . Berdasarkan hasil analisis pada tabel 4.12 di atas dapat disimpulkan bahwa, terkecuali untuk aspek Kepemimpinan & *Mentoring* (signifikansi 0,002), tidak terdapat perbedaan pelaksanaan tindakan Supervisi terhadap auditor dalam dua aspek tindakan Supervisi sebagaimana yang telah dikeluarkan oleh *Accounting Education Change Commission* (AECC) yang meliputi aspek Kondisi Kerja (signifikansi 0,112), dan aspek Penugasan (signifikansi 0,500) antara Kantor Akuntan Publik (auditor eksternal) dengan perusahaan (auditor internal), sedangkan pada tingkat signifikansi 0,05

studi ini juga tidak berhasil menerima H_0 untuk Kepuasan Kerja atau dengan kata lain bahwa Kepuasan Kerja auditor di Kantor Akuntan Publik tidak berbeda dengan Kepuasan Kerja auditor di perusahaan. Tidak berhasilnya penelitian ini mengkonfirmasi dengan hasil penelitian Dean et al (1988) yang mengatakan bahwa terdapat perbedaan tingkat kepuasan kerja auditor di KAP dengan di perusahaan, disebabkan adanya beberapa perbedaan praktik audit antara praktik audit di Amerika dengan praktik audit di Indonesia.

Terdapatnya perbedaan untuk aspek Kepemimpinan & *Mentoring* dalam praktik tindakan Supervisi antara Kantor Akuntan Publik dengan perusahaan (auditor internal) yang signifikan secara statistik dengan signifikansi 0,002 adalah konsisten dengan melihat selisih nilai rata-rata skor total untuk aspek Kepemimpinan & *Mentoring* antara Kantor Akuntan Publik dengan perusahaan (auditor internal) seperti telah dijelaskan sebelumnya yang tergolong memiliki tingkat perbedaan relatif tinggi yaitu sebesar 3,86. Untuk dapat lebih menjelaskan dan mencari tahu penyebab terjadinya perbedaan yang signifikan tersebut dapat dilakukan dengan melihat nilai rata-rata skor dan selisihnya untuk masing-masing pertanyaan kuesioner dari aspek Kepemimpinan & *Mentoring* antara Kantor Akuntan Publik dengan perusahaan seperti dijelaskan berikut ini.

Pada tabel 4.13 memperlihatkan secara jelas bahwa selisih nilai rata-rata skor untuk masing-masing pertanyaan kuesioner dari aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, terkecuali untuk pertanyaan nomor 2 dan 3 yang memiliki selisih relatif rendah, sebagian besar pertanyaan memiliki selisih yang relatif cukup tinggi terutama untuk pertanyaan-pertanyaan nomor 6, 8 dan 9 dengan selisih nilai relatif yang tinggi dan hal yang demikian dapat digunakan untuk menjelaskan penyebab terjadinya perbedaan untuk

aspek Kepemimpinan & *Mentoring* dalam praktik tindakan Supervisi antara Kantor Akuntan Publik dengan perusahaan (auditor internal).

TABEL 4.13
NILAI RATA-RATA PERTANYAAN KUESIONER ASPEK
KEPEMIMPINAN & *MENTORING* PADA KAP DAN PERUSAHAAN

PERTANYAAN		RATA-RATA		SELISIH
No.	URAIAN	KAP	PERUSAHAAN	
1	Supervisor saya sering memberikan <i>feedback</i> atas kinerja saya yang jujur, terbuka dan interaktif.	3,97	3,60	0,37
2	Supervisor saya memperhatikan keluhan-keluhan saya tentang pekerjaan.	3,71	3,53	0,18
3	Ketika saya menyampaikan ketidakpuasan, supervisor saya menanyakan keadaan dan penyebabnya.	3,79	3,63	0,16
4	Supervisor saya selalu memuji dan menghargai kinerja yang baik.	3,74	3,40	0,34
5	Supervisor saya memperlakukan saya sebagai yang mempunyai karir jangka panjang di instansi ini (tidak bekerja dalam jangka pendek).	3,79	3,37	0,42
6	Supervisor saya membantu saya mengenali peluang kerja masa yang akan datang untuk saya.	3,67	3,03	0,64
7	Supervisor saya menaruh perhatian terhadap minat dan rencana kerja saya.	3,59	3,20	0,39
8	Supervisor saya bisa menjadi panutan bagaimana seorang profesional seharusnya.	3,93	3,30	0,63
9	Supervisor saya mampu menunjukkan rasa bangga akan profesi akuntan dan peran penting profesi ini kepada klien dan juga masyarakat.	3,97	3,23	0,74
10	SKOR TOTAL	34,16	30,30	3,86

Dalam tabel tersebut juga memperlihatkan rata-rata skor untuk masing-masing pertanyaan kuesioner pada Kantor Akuntan Publik yang memiliki nilai relatif tinggi mendekati skala 4 yang menunjukkan bahwa persepsi auditor menyetujui seluruh

pertanyaan dari aspek Kepemimpinan & *Mentoring* sebagai tindakan Supervisi oleh supervisor selama pelaksanaan penugasan audit. Hal yang berbeda diperlihatkan oleh nilai rata-rata skor untuk masing-masing pertanyaan kuesioner pada perusahaan (auditor internal) khususnya mulai dari pertanyaan nomor 4 sampai dengan 9 yang cenderung memiliki nilai rata-rata skor untuk masing-masing pertanyaan kuesioner relatif rendah dan menjauh dari skala 4 yang menunjukkan bahwa persepsi auditor kurang menyetujui atau bahkan ragu-ragu terhadap seluruh pertanyaan dari aspek Kepemimpinan & *Mentoring* tersebut.

4.7. Pengujian Hipotesis Kedua

Hipotesis 2: Tindakan Supervisi yang sesuai dengan kriteria AECC (aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan) berpengaruh terhadap tingkat Kepuasan Kerja auditor.

Setelah pengujian asumsi klasik dinyatakan telah memenuhi persyaratan, maka dilakukan uji regresi berganda antara variabel independen yaitu tindakan Supervisi yang meliputi aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan terhadap variabel dependen yaitu Kepuasan Kerja auditor.

Nilai R merupakan korelasi antara nilai yang diobservasi variabel independen dengan nilai yang diprediksi variabel dependen. Dari hasil pengujian yang telah dilakukan seperti terlihat di tabel 4.14, *Adjusted R Square* diperoleh sebesar 0,322. Hal ini berarti bahwa ketiga aspek tindakan Supervisi sebagaimana yang telah dikeluarkan oleh *Accounting Education Change Commission* (AECC) yang meliputi aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan mampu

menjelaskan 32,2% variabilitas Kepuasan Kerja auditor. Pengaruh dari ketiga aspek tindakan Supervisi terhadap Kepuasan Kerja tersebut dapat dikatakan relatif rendah. Rendahnya pengaruh ini menunjukkan bahwa Kepuasan Kerja tidak hanya dipengaruhi oleh ketiga aspek tindakan Supervisi sebagaimana yang telah dikeluarkan oleh AECC, tetapi masih ada beberapa aspek lainnya yaitu sebesar 67,8% yang mempengaruhi Kepuasan Kerja auditor.

TABEL 4.14
NILAI ADJUSTED R SQUARE KAP DAN PERUSAHAAN

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.585 ^a	.342	.322	7.654

a Predictors: (Constant), PENUGASAN, LEADERSHIP & MENTORING, KONDISI KERJA
Sumber : data primer diolah, 2006

Sebagaimana yang dikatakan oleh Meagher (1979) dalam Parker et al (1989) bahwa beberapa hal yang dapat memotivasi seorang akuntan berdasarkan teori motivasi yang telah dikembangkan oleh Herzberg adalah gaji, keamanan kerja, kondisi kerja, status, prosedur perusahaan, kualitas supervisi teknis dan kualitas hubungan interpersonal. Faktor-faktor motivasional inilah menurut Herzberg yang dapat memberikan kontribusi terbesar pada Kepuasan Kerja.

Sementara itu, pada tabel 4.15 terlihat bahwa nilai F memiliki nilai 16,646 dengan tingkat signifikansi 0,000. Oleh karena signifikansi sebesar 0,000 jauh lebih kecil dari probabilitas 0,05, maka dapat disimpulkan bahwa secara keseluruhan model regresi yang sedang diobservasi dalam penelitian ini dapat diterima sebagai suatu model regresi yang valid.

TABEL 4.15
NILAI UJI F TERHADAP MODEL REGRESI

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	2925.835	3	975.278	16.646	.000 ^a
Residual	5624.675	96	58.590		
Total	8550.510	99			

a Predictors: (Constant), PENUGASAN, LEADERSHIP & MENTORING, KONDISI KERJA
Dependent Variable: KEPUASAN KERJA
Sumber : data primer diolah, 2006

Dari hasil yang diperoleh seperti terlihat pada tabel 4.16, model regresi yang dapat diestimasi adalah dengan persamaan sebagai berikut:

$$Y = 37,177 + 0,285X_1 + 0,720X_2 + 0,359X_3$$

Dimana:

Y = Kepuasan kerja

X₁ = Aspek Kepemimpinan & *Mentoring*

X₂ = Aspek Kondisi Kerja

X₃ = Aspek Penugasan

Koefisien variabel independen menunjukkan angka positif sebesar 37,177. Hal ini berarti bahwa baik auditor di KAP maupun di perusahaan tempat peneliti bekerja terdapat hubungan yang positif antara variabel independen (tindakan Supervisi) terhadap variabel dependen (Kepuasan Kerja). Diketahui bahwa konstanta sebesar 37,177 menyatakan bahwa jika seluruh variabel independen tindakan Supervisi dianggap konstan, maka variabel dependen yaitu aspek Kepuasan Kerja memiliki nilai sebesar 37,177 satuan unit. Koefisien regresi Kepemimpinan & *Mentoring* sebesar 0,285 menyatakan bahwa setiap adanya perbaikan atau peningkatan sebesar satu satuan unit pada aspek tersebut akan

meningkatkan Kepuasan Kerja sebesar 0,285 satuan unit. Koefisien regresi Kondisi Kerja sebesar 0,720 menyatakan bahwa setiap adanya perbaikan atau peningkatan sebesar satu satuan unit pada aspek tersebut akan meningkatkan Kepuasan Kerja sebesar 0,720 satuan unit. Untuk koefisien regresi Penugasan besarnya 0,359 menyatakan bahwa setiap adanya perbaikan atau peningkatan sebesar satu satuan unit pada aspek tersebut akan meningkatkan Kepuasan Kerja sebesar 0,359 satuan unit.

Hasil pengujian menunjukkan bahwa variabel dependen dari model regresi yaitu aspek Kepuasan Kerja dipengaruhi oleh ketiga aspek tindakan Supervisi yang secara statistik tidak signifikan, hal ini konsisten dengan hasil pengujian terhadap hipotesis 2. Sehingga dapat disimpulkan bahwa ketiga aspek tindakan Supervisi yang meliputi aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, Kondisi Kerja dan aspek Penugasan relatif berpengaruh rendah terhadap Kepuasan Kerja auditor.

TABEL 4.16
NILAI UJI T (t-test) TERHADAP MODEL REGRESI

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	37.177	5.980		6.217	.000
LEADERSHIP & MENTORING	.285	.248	.177	1.148	.254
KONDISI KERJA	.720	.399	.333	1.805	.074
PENUGASAN	.359	.382	.119	.938	.350

Dependent Variable: KEPUASAN KERJA

Sumber : data primer diolah, 2006

Dari hasil yang terlihat pada tabel 4.16, untuk uji signifikansi parameter individual (uji t statistik), terbukti bahwa dari ketiga variabel independen yang dimasukkan

dalam regresi yaitu variabel Kepemimpinan & *Mentoring*, Kondisi Kerja dan Penugasan adalah tidak signifikan, hal ini dapat dilihat pada probabilitas untuk variabel Kepemimpinan & *Mentoring* sebesar 0,254, variabel Kondisi Kerja sebesar 0,074 dan variabel Penugasan sebesar 0,350.

Hasil pengujian tersebut menunjukkan bahwa bagi Kantor Akuntan Publik maupun perusahaan di tempat peneliti bekerja agar dapat meningkatkan kinerjanya yaitu dengan cara lebih menekankan pada ketiga aspek tersebut dalam pelaksanaan tindakan Supervisi yang dilakukan oleh seorang supervisor terhadap aspek Kepuasan Kerja auditor.

4.8. Pengujian Hipotesis Ketiga

Untuk menguji apakah terdapat perbedaan pengaruh tindakan Supervisi (meliputi aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan) terhadap Kepuasan Kerja auditor di Kantor Akuntan Publik dengan auditor di perusahaan, peneliti menguji hipotesis ketiga yaitu:

Hipotesis 3: Terdapat perbedaan pengaruh tindakan Supervisi (meliputi aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan) terhadap Kepuasan Kerja auditor di Kantor Akuntan Publik dengan auditor di perusahaan.

Dalam pengujian hipotesis ketiga dilakukan uji Chow. Uji Chow ini bertujuan untuk menguji kesamaan koefisien residual (*test for equality of coefficients*) atau untuk mengetahui apakah pada dua kelompok yang berbeda terdapat stabilitas struktural pada persamaan regresi yang dianalisis (Ghozali, 2005), yaitu apakah nilai Kepuasan Kerja dan faktor yang mempengaruhinya berbeda atau tidak antara di Kantor Akuntan Publik

dengan di perusahaan. Dengan tingkat keyakinan 95%, keputusan akan diambil dengan kriteria pertama, apabila nilai F hitung $>$ F tabel maka H_0 diterima, artinya variabel dependen dan variabel independen yang mempengaruhinya berbeda antara di Kantor Akuntan Publik dengan di perusahaan. Kedua, apabila F hitung $<$ F tabel maka H_0 ditolak, artinya variabel dependen dan variabel independen yang mempengaruhinya sama antara di Kantor Akuntan Publik dengan di perusahaan.

Adapun dari ketiga regresi yaitu regresi dengan sampel penuh Kantor Akuntan Publik dan perusahaan, regresi dengan sampel Kantor Akuntan Publik dan regresi dengan sampel perusahaan, maka dapat dihitung sebagai berikut:

$$SSR_r \text{ (Sum of Squared Residual dari Resulted Regression)} = 5624,675$$

$$SSR_u \text{ (Sum of Squared Residual dari Unrestricted Regression)}$$

$$= SSR \text{ (KAP)} + SSR \text{ (Perusahaan)}$$

$$= 2310,662 + 2751,083 = 5061,745$$

Jadi besarnya nilai F hitung adalah sebagai berikut:

$$F = \frac{(SSR_r - SSR_u) / k}{SSR_u / (n - 2k)} = \frac{(5624,675 - 5061,745) / 2}{5061,745 / (100 - 4)}$$

$$= \frac{281,465}{52,7265} = 5,3382$$

Diperoleh nilai F hitung sebesar 5,3382, sedangkan F tabel adalah sebesar 2,71. Oleh karena F hitung $>$ dari F tabel, maka hipotesis nol akan ditolak, artinya ada perbedaan pengaruh yang signifikan antara variabel independen (aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan) dengan variabel dependen (aspek Kepuasan Kerja) pada Kantor Akuntan Publik (auditor eksternal) dan perusahaan (auditor

internal) atau dengan kata lain, dapat disimpulkan bahwa antara model regresi Kantor Akuntan Publik (auditor eksternal) dan model regresi perusahaan (auditor internal), khususnya di tempat peneliti bekerja, secara terpisah memang memiliki perbedaan yang signifikan.

Terdapatnya perbedaan yang signifikan antara model regresi Kantor Akuntan Publik (auditor eksternal) dan perusahaan (auditor internal), dapat terlihat dari nilai *Adjusted R Square* dan model regresi dari kedua jenis auditor tersebut.

TABEL 4.17
NILAI ADJUSTED R SQUARE KAP

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.699 ^a	.489	.466	5.917

a Predictors: (Constant), PENUGASAN, LEADERSHIP & MENTORING, KONDISI KERJA

Dari tabel 4.17, secara terpisah nilai *Adjusted R Square* untuk Kantor Akuntan Publik diperoleh sebesar 0,466. Hal ini berarti bahwa ketiga aspek tindakan Supervisi yang meliputi aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan dari Kantor Akuntan Publik mampu menjelaskan sebesar 46,6% variabilitas Kepuasan Kerja auditor, sedangkan aspek lainnya yaitu sebesar 53,4% yang mempengaruhi Kepuasan Kerja auditor. Pengaruh dari ketiga aspek tindakan Supervisi terhadap Kepuasan Kerja tersebut juga dapat dikatakan relatif rendah.

Apabila dilihat dari model regresi untuk Kantor Akuntan Publik seperti terlihat pada tabel 4.18, maka model regresi yang dapat diestimasi adalah dengan persamaan sebagai berikut:

$$Y = 17,531 + 0,010X1 + 1,049X2 + 1,222X3$$

TABEL 4.18
MODEL REGRESI KAP

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	17.531	8.011		2.188	.032
LEADERSHIP & MENTORING	.010	.253	.005	.038	.970
KONDISI KERJA	1.049	.384	.437	2.732	.008
PENUGASAN	1.222	.445	.324	2.745	.008

a Dependent Variable: KEPUASAN KERJA

Dari tabel 4.18 di atas, untuk uji signifikansi parameter individual (uji t statistik), terbukti bahwa dari ketiga variabel independen yang dimasukkan dalam model regresi dari Kantor Akuntan Publik hanya variabel Kepemimpinan & *Mentoring* tidak signifikan sedangkan variabel lainnya memiliki signifikansi jauh dibawah 0,05, hal ini dapat dilihat pada probabilitas untuk variabel Kepemimpinan & *Mentoring* sebesar 0,970, variabel Kondisi Kerja sebesar 0,008 dan variabel Penugasan sebesar 0,008.

Dibandingkan nilai *Adjusted R Square* untuk Kantor Akuntan Publik yang besarnya 0,466, seperti terlihat tabel 4.19 nilai *Adjusted R Square* untuk perusahaan diperoleh lebih rendah yaitu sebesar 0,227. Hal ini berarti bahwa ketiga aspek tindakan Supervisi yang meliputi aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan dari perusahaan relatif lebih rendah pengaruhnya terhadap Kepuasan Kerja auditor apabila dibandingkan dengan pengaruh yang ditimbulkan pada model regresi pada Kantor Akuntan Publik dan ketiga aspek tindakan Supervisi pada auditor perusahaan hanya mampu menjelaskan sebesar 22,7% variabilitas Kepuasan Kerja auditor, sedangkan aspek lainnya yaitu sebesar 77,3% yang mempengaruhi Kepuasan Kerja auditor. Pengaruh dari ketiga aspek tindakan Supervisi terhadap Kepuasan Kerja dari auditor perusahaan juga dapat dikatakan relatif rendah.

TABEL 4.19
NILAI ADJUSTED R SQUARE PERUSAHAAN

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.554 ^a	.307	.227	10.286

a Predictors: (Constant), PENUGASAN, LEADERSHIP & MENTORING, KONDISI KERJA

Apabila dilihat dari model regresi untuk perusahaan seperti terlihat pada tabel 4.20, terlihat bahwa variabel Kondisi Kerja didalam model regresi memiliki koefisien negatif terhadap Kepuasan Kerja dan model regresi yang dapat diestimasi adalah dengan persamaan sebagai berikut:

$$Y = 45,842 + 0,934X1 - 0,094X2 + 0,019X3$$

Untuk uji signifikansi parameter individual (uji t statistik), terlihat bahwa dari ketiga variabel independen yang dimasukkan dalam model regresi dari perusahaan maka ketiga variabel tindakan Supervisi yang meliputi Kepemimpinan & *Mentoring*, Kondisi Kerja dan Penugasan tidak signifikan, hal ini dapat dilihat pada probabilitas untuk variabel Kepemimpinan & *Mentoring* sebesar 0,128, variabel Kondisi Kerja sebesar 0,920 dan variabel Penugasan sebesar 0,980.

TABEL 4.20
MODEL REGRESI PERUSAHAAN

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	45.842	9.880		4.640	.000
	LEADERSHIP & MENTORING	.934	.595	.591	1.570	.128
	KONDISI KERJA	-.094	.926	-.047	-.101	.920
	PENUGASAN	.019	.732	.007	.025	.980

a Dependent Variable: KEPUASAN KERJA

BAB V

PENUTUP

Tujuan dari penelitian ini adalah, pertama, menguji apakah terdapat perbedaan pelaksanaan tindakan Supervisi dan tingkat Kepuasan Kerja auditor di Kantor Akuntan Publik dan di perusahaan, kedua, menguji bagaimana pengaruh antara tiga aspek utama dari tindakan Supervisi sebagaimana yang disarankan oleh *Accounting Education Change Commission (AECC)* dalam *Issues Statement* no. 4 dengan Kepuasan Kerja auditor di Kantor Akuntan Publik dan di perusahaan dan, ketiga, menguji perbedaan pengaruh variabel independen dengan variabel dependen antara Kantor Akuntan Publik dengan perusahaan. Pemilihan nama Kantor Akuntan Publik dimana auditornya dijadikan responden dalam penelitian ini disesuaikan dengan tempat domisili peneliti, sedangkan untuk responden auditor internal dipilih dari tempat peneliti bekerja saat melakukan penelitian ini. Hasil penelitian yang diperoleh akan disimpulkan pada bagian ini. Selain itu, bagian ini juga menjelaskan beberapa keterbatasan, implikasi hasil penelitian dan saran-saran untuk penelitian selanjutnya.

5.1. Kesimpulan

1. Secara umum, rata-rata skor keseluruhan dari ketiga aspek tindakan Supervisi menunjukkan bahwa responden memberikan respon yang positif untuk ketiga aspek tindakan Supervisi yang meliputi aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan. Sedangkan rata-rata skor untuk aspek Kepuasan Kerja menunjukkan bahwa rata-rata responden menunjukkan tingkat skor

yang cukup memuaskan atas pekerjaannya. Meskipun rata-rata responden memberikan respon yang positif dan kepuasan kerja yang mencukupi, bagi Kantor Akuntan Publik maupun auditor internal di perusahaan khususnya tempat peneliti bekerja agar lebih meningkatkan kinerjanya yaitu dengan cara menekankan pada ketiga aspek tersebut dalam pelaksanaan tindakan Supervisi yang dilakukan terhadap aspek Kepuasan Kerja auditor.

2. Pengujian yang dilakukan untuk mengetahui perbedaan pelaksanaan tindakan Supervisi antara Kantor Akuntan Publik dengan perusahaan tidak didukung dengan hasil yang signifikan, sehingga peneliti tidak berhasil menolak hipotesis nol (H_0). Akan tetapi hasil studi ini dapat menunjukkan bahwa, terkecuali untuk aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, tidak terdapat perbedaan pelaksanaan tindakan Supervisi terhadap auditor dalam dua aspek tindakan Supervisi sebagaimana yang direkomendasikan oleh *Accounting Education Change Commission* (AECC) yang meliputi aspek Kondisi Kerja dan aspek Penugasan demikian pula untuk aspek Kepuasan Kerja auditor antara Kantor Akuntan Publik dengan auditor internal di perusahaan khususnya tempat peneliti bekerja. Untuk aspek Kepemimpinan & *Mentoring* hasil pengujian menunjukkan adanya perbedaan yang signifikan dalam praktik antara Kantor Akuntan Publik dengan auditor internal di perusahaan. Perbedaan hasil pengujian dalam penelitian ini dengan hasil penelitian sebelumnya disebabkan adanya beberapa perbedaan praktik audit antara praktik audit di Amerika dengan praktik audit di Indonesia.
3. Analisis dalam hipotesis kedua menunjukkan bahwa ketiga aspek tindakan Supervisi yang meliputi aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, Kondisi Kerja dan

aspek Penugasan yang disarankan oleh *Accounting Education Change Commission* (AECC) berpengaruh terhadap Kepuasan Kerja auditor. Hasil pengujian dalam penelitian ini menunjukkan bahwa suksesnya suatu penugasan audit di Kantor Akuntan Publik maupun di perusahaan khususnya tempat peneliti bekerja sangat ditentukan oleh adanya hubungan yang harmonis dan pengaruh yang positif antara tindakan Supervisi yang dilaksanakan oleh seorang supervisor, sebagai atasan, dengan Kepuasan Kerja dari auditor.

4. Pengujian yang dilakukan untuk mengetahui perbedaan pengaruh tindakan Supervisi terhadap Kepuasan Kerja auditor di Kantor Akuntan Publik dengan auditor di perusahaan juga tidak didukung dengan hasil yang signifikan, sehingga peneliti juga tidak berhasil menolak hipotesis nol (H_0). Artinya terdapat perbedaan secara signifikan antara variabel independen yaitu tindakan Supervisi dengan variabel dependen yaitu Kepuasan Kerja yang mempengaruhi pada dua kelompok auditor yang berbeda atau dengan kata lain dari hasil pengujian diperoleh bahwa pengaruh variabel-variabel tersebut berbeda secara signifikan antara Kantor Akuntan Publik dengan perusahaan khususnya tempat peneliti bekerja.

5.2. Keterbatasan

Jumlah data yang diperoleh dalam penelitian ini dan berasal dari Kantor Akuntan Publik cenderung lebih besar dari pada data yang diperoleh dari perusahaan, bahkan dapat dikatakan keduanya tidak seimbang (70 : 30) hal ini dikarenakan jumlah jawaban

kuesioner yang diperoleh dari auditor di perusahaan yaitu tempat dimana peneliti bekerja hanya sebanyak 30 kuesioner sesuai dengan jumlah auditor yang ada.

Pada awalnya, pengukuran tindakan Supervisi dilakukan dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Patten (1995) dari rekomendasi AECC untuk praktik audit yang dilakukan di Amerika. Di Indonesia sendiri, tindakan Supervisi tidak dirinci secara khusus dalam SPAP seperti pada rekomendasi tersebut. Hal ini tentu saja menyebabkan praktik tindakan Supervisi di Indonesia belum tentu sama dengan praktik yang dilakukan di Amerika. Selain itu, di Indonesia masih relatif sedikit jumlah penelitian tentang pelaksanaan tindakan Supervisi.

Pada penelitian ini cenderung hanya menggunakan penilaian dari pihak *subordinate* (bawahan) saja tanpa mempertimbangkan penilaian dari pihak *superior* (atasan). Beberapa penelitian bidang psikologi menunjukkan bahwa rata-rata penilaian yang dilakukan oleh pihak diri pelaku sendiri (*self rating*) berbeda dengan rata-rata penilaian yang dilakukan orang lain, adakalanya penilaian terhadap kinerja diri sendiri lebih tinggi dari pada penilaian dari orang lain. Perbedaan ini dapat diprediksi dengan penjelasan *egocentric bias* (Harris & Schaubroeck, 1988).

Penelitian ini tidak memperhitungkan adanya pengaruh-pengaruh psikologis terhadap probabilitas personal yang mungkin dimiliki oleh setiap individu atau responden. Probabilitas personal merupakan nilai yang ditentukan oleh individu berdasarkan pada cara berfikir yang dimiliki mereka terhadap sesuatu yang kemungkinan besar terjadi menurut mereka (Utts, 1999). Pengaruh psikologis tersebut dapat berupa pengalaman terdahulu yang digunakan sebagai titik referensi (*anchor*), imajinasi, sikap optimis, keengganan untuk berubah dan kepercayaan yang berlebih-lebihan.

5.3. Implikasi Hasil Penelitian

Penelitian ini berhasil dikonfirmasi mengenai hasil penelitian yang ditawarkan untuk memberikan kesempatan bagi Kantor Akuntan Publik dan perusahaan khususnya tempat peneliti bekerja saat ini untuk mengevaluasi dan menggunakan hasil studi dalam rangka untuk meningkatkan praktik tindakan Supervisi dihubungkan dengan tingkat Kepuasan Kerja auditor. Dengan menghubungkan hasil penelitian ini dengan hasil penelitian lain yang menerangkan masalah yang sama dalam interaksi variabel yang berbeda, maka Kantor Akuntan Publik dan perusahaan akan memperoleh gambaran yang luas mengenai proses peningkatan Kepuasan Kerja auditor.

Dalam rangka meningkatkan Kepuasan Kerja auditor, supervisor Kantor Akuntan Publik maupun supervisor perusahaan khususnya tempat peneliti bekerja perlu lebih menekankan pada aspek Kepemimpinan & *Mentoring*, Kondisi Kerja dan juga pada aspek Penugasan, sehingga dengan strategi tersebut upaya tindakan Supervisi yang dilakukan akan lebih efektif dalam rangka meningkatkan Kepuasan Kerja auditor.

5.4. Saran Penelitian Berikutnya

Terlepas dari keterbatasan yang ada, penelitian ini diharapkan bermanfaat sebagai bahan pertimbangan bagi penelitian berikutnya yang bertujuan untuk meneliti lebih lanjut mengenai pengaruh tindakan Supervisi yang direkomendasikan oleh AECC dengan tingkat Kepuasan Kerja auditor. Pada penelitian berikutnya diharapkan dapat menggunakan penilaian yang tidak hanya berasal dari penilaian *subordinate* saja, tetapi juga perlu mempertimbangkan penilaian dari *superior*. Dengan mempertimbangkan pendekatan ini, maka diakui adanya kemungkinan dalam suatu kelompok terdapat dua

pihak (*superior* dan *subordinate*) dimana perlakuan atasan terhadap bawahannya tidak sama dengan yang lain (Choo dan Tan, 1997).

Perbaikan yang disarankan pada penelitian berikutnya adalah mengenai jumlah kuesioner, yaitu jumlah jawaban kuesioner yang diperoleh terutama yang berasal dari perusahaan tempat peneliti bekerja lebih sedikit dari pada kuesioner dari Kantor Akuntan Publik (70 : 30). Ada baiknya jika pada penelitian mendatang jumlah kuesioner yang kembali dan dapat diolah sebagai data dengan jumlah yang seimbang.

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data tentang fakta berdasarkan persepsi seseorang. Maksudnya adalah data tersebut berupa informasi tentang bagaimana seorang auditor merasakan tindakan Supervisi yang dilakukan oleh supervisornya. Seperti yang diketahui, sebuah data tidak hanya berupa fakta tentang apa yang dialami seseorang, tetapi dapat juga berupa ekspektasi seseorang. Dengan pendekatan ini juga, maka disarankan untuk penelitian berikutnya diperlukan meneliti juga mengenai bagaimana ekspektasi seorang auditor terhadap tindakan Supervisi yang diberikan padanya.

DAFTAR PUSTAKA

- Accounting Education Change Commission (AECC), 1993, *Issues Statement Number 4 - Improving the Early Employment Experience*, April 1993, <http://aaahq.org/AECC/PositionsandIssues/issues4.htm>, Internet.
- Albrecht, S., S.W. Brown & D.R. Field, 1981, *Toward Increasing Job Satisfaction of Practicing CPAs*, *Journal of Accountancy* (August).
- Arens, Alvin, A. James K. Loebbecke, 1988, *Auditing an Integral Approach*, Fourth Edition Englewood Cliffs: Prentice Hall, Inc.
- Bank Indonesia, 2006, *Daftar Kantor Akuntan Publik Yang Terdaftar Sebagai Auditor Bank di Bank Indonesia Tanggal 31 Juli 2006*, http://www.bi.go.id/NR/rdonlyres/8F4B3723-EF59-4ECD-A26E-3A11B66BE0C3/4188/kap_juli_06.pdf, Internet.
- Bapepam, 2006, *Profesi Penunjang Pasar Modal*, Kantor Akuntan Publik, <http://www.bapepam.go.id/akuntanpublik/viewpage.aspx>, internet.
- Basset, G., 1994, *The Case Against Job Satisfaction*, *Business Horizons*, May-June, volume 37, No. 3.
- Baron, R., & J. Greenberg, 1995, *Behavior in Organizations*, 5th Edition, Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Beeler, Jesse D., James E. Hunton dan Benson Wier, 1997, *Survey Report of Job Satisfaction and Job Involvement Among Governmental and Public Auditors*, *The Government Accountant Journal* Vol. 45 No. 4.
- Burke R., 1984, *Mentors in Organisations*, *Group and Organisation Studies*, Volume No.9.
- Carcello. JV., JE. Copeland, JE. Jr Hermanson R.H. & Turner D.H., 1991, *A public accounting career. The Gap Between Student Expectations and Accounting Staff Experiences*, *Accounting Horizons* (September).
- Chenhall, R.H, & Morris, D., 1986, *The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on The Perceived Usefulness of Management Accounting Systems*, *The Accounting Review*, January, Volume 1, No.1.
- Choo, Freddie, & Kim B. Tan, 1997, *A Study of the Relations Among Disagreement in Budgetary Performance Evaluation Style, Job-Related Tension, Job Satisfaction and Performance*, *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 9.

- Collins, KM. & Killogh, L.N., 1989, *Managing Stress in Public Accounting*, Journal of Accountancy (May).
- Comstock, Thomas W., 1994, *Fundamental of Supervision*, New York : Delmar Publisher Inc.
- Cooper, Donald R., & Emory C. William, 1995, *Business Research Methods*, Irwin, 5th edition.
- Curry, J.P., Wakefield, D.S., Price, J.L., & Mueller, C.W., 1986, *On the causal order of job satisfaction and organizational commitment*, Academy of Management Journal, Volume 29.
- Dean, R.A., K.R. Ferris and C. Konstans, 1988, *Occupational Reality Shock and Organizational Commitment: Evidence from the Accounting Profession*, Accounting Organizations and Society (February).
- Dennis T., 1999, *Job Satisfaction Public Accountant*, Australia CPA, (October).
- Dirsmith, M., & M. Covalski, 1985, *Informal Communications, Nonformal Communications and Mentoring in Public Accounting Firms*, Accounting, Organizations and Society.
- Dunham, R. B., Smith, F. J., & Blackburn, R. S., 1977, *Validation of the Index of Organizational Reactions with the JDI, the MSQ, and Faces Scales*, Academy of Management Journal, Volume 20.
- Fogarty, T.J., 1992, *Organization Socialization in Accounting Firms: a Theoretical Framework and Agenda for Future Research*, Accounting Organizations and Society (February).
- Gaertner, J.F. & Ruhe J.A., 1981, *Job-Related Stress in Public Accounting*, Journal of Accountancy (June).
- Ghiselli, E.E., Campbell, J.P., & Zedeck, S., 1981, *Measurement theory for the behavioral sciences*, San Francisco: W.H. Freeman & Co.
- Ghozali, Imam, 2005, *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Greenglass, E.R., Burke, R.J., & Fiksenbaum, L., 2002, *Impact of Restructuring on Job Insecurity and Job Satisfaction in Hospital Nurses*, Stress News: The Journal of the International Stress Management Association, Vol.14 No.1, UK.
- Gujarati, Damodar N., 1988, *Basic Econometrics*, second edition, New York: McGraw-Hill, International Edition, USA.

- Hair, J. F., R. E. Anderson, R. L. Tatham, and W. C. Black, (1995), *Multivariate Data Analysis with Readings*, 4th ed. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall International.
- Harris, M.M., & Schaubroeck, J., 1988, *A meta-analysis of self-supervisor, self-peer, and peer-supervisor ratings*, *Personnel Psychology*, Vol. 41.
- Harrison, G.L., 1993, *Reliance on accounting performance measures in superior evaluative style - the influence of national culture and personality*, *Accounting Organizations and Society*.
- Herzberg, F., 2003, *One more time: How do you motivate employees?*, *Harvard Business Review* (January).
- Hogan, E. A., & Martell, D. A., 1987, *A Confirmatory Structural Equations Analysis of the Job Characteristics Model*, *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, Academic Literature, USA.
- House, Robert J., & Mary L. Baetz, 1979, *Leadership: Some Empirical Generalizations and New Research Directions*, *Research in Organizational Behavior* 1.
- Hunt, D. M., & Michael, C., 1983, *Mentorship: A Career Training and Development Tool*, *Academy of Management Review*, Volume 8.
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), 2000, *Direktori Anggota IAI Kompartemen Akuntan Publik (Wilayah Jakarta)*, <http://www.akuntanpublik.org/direktori/kap1.html>, Copyright © 2000, Internet.
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), 2001, *Standar Profesional Akuntan Publik per 1 Januari 2001*, IAI-Kompartemen Akuntan Publik, Cetakan Ke 1, Penerbit Salemba Empat (PT.Salemba Emban Patria), Jakarta.
- International Federation of Accountants (IFAC), 2005, *Handbook Of International Auditing, Assurance, And Ethics Pronouncements*, NY, USA.
- Kerlinger, F. N., 1964, *Foundations of Behavioral Research: Educational and Psychological Inquiry*, New York: Holt, Rinehart and Winston.
- Kozlowski, S. & Doherty, M., 1989, *Integration of Climate and Leadership : Examination of Neglected Issues*, *Journal of Applied Psychology*, 74.
- Kaiser dan Rice, 1974, *Little Jiffy Mark IV*, *Psychometrika* 35(1).
- Kram, K. E., 1985, *Mentoring at Work: Developmental Relationships in Organizational Life*, Glenview, IL: Scott Forsman.

- Kram, K.E., & Isabella L.A., 1985, *Mentoring Alternatives: The Role of Peer Relationships in Career Development*, Academy of Management, Volume 28.
- Levin, I., & Stokes, J. P., 1989, *Dispositional Approach to Job Satisfaction: Role of Negative Affectivity*, Journal of Applied Psychology, American Psychological Association, USA.
- Locke, E.A., 1969, *What is job satisfaction?*, Organizational Behavior and Human Performance, Volume 4.
- Luthans, Fred, 1995, *Organizational Behavior*, 8th Edition, McGraw-Hill, Inc, USA.
- Meagher, G.M., 1979, *Motivating accountants*, Management Accounting, March Ed.
- Mulyadi, & Kanaka Puradiredja, 1998, *Auditing*, Edisi kelima, Salemba Empat, Jakarta.
- Myrna & Nur Indriantoro, 1998, *Tindakan Supervisi dan Kepuasan Kerja di Kantor Akuntan Publik*, Jurnal Riset Akuntansi, Vol. 3 No. 1, UGM.
- Noe, R.A., 1988, *Women and Mentoring: A Review and Research Agenda*, Academy of Management Review, Volume 13.
- O'Driscoll, MP & Beehr, TA, 1994, *Supervisor Behaviors, Role Stressors and Uncertainty as Predictors of Personal Outcomes for Subordinates*, Journal of Organizational Behavior.
- Parker, Lee D., Kenneth R. Fenis & David T. Otley, 1989, *Accounting for The Human Factor*, Australia : Prentice Hall.
- Patten, D.M., 1995, *Supervisory Actions and Job Satisfaction : An Analysis of Differences Between Large and Small Public Accounting Firms*, Accounting Horizons (9th volume, no. 2), June.
- Riggio, R.E., 1990, *Introduction to Industrial/Organizational Psychology*, Glenview, Illinois: Scott, Foresman/Little Brown Higher Education.
- Robbins, Stephen P., 1993, *Organizational Behavior*, Prentice Hall.
- Roche, G. R., 1979, *Probing: Much ado about mentors*, Harvard Business Review, Volume 57.
- Roskies, E., & Louis-Guerin, C., 1990, *Job Insecurity in Managers: Antecedents and Consequences*, Journal of Organizational Behavior, Volume 11.

- Sanders, J.C. Fulles, D.L. & Knoblett, J.K., 1995, *Stress and Stress Management in Public Accounting*, The CPA Journal (august).
- Sawyer, LB., et al, 2003, *Sawyer's Internal Auditing*, 5th edition, The Institute of Internal Auditors, USA.
- Scarpello, V., & J. P. Campbell, 1983, *Job satisfaction: Are all the parts there?*, Personnel Psychology, Volume 36.
- Sherman, W.R., & Tymon, W.G., 1997, *Empowering Accountants*, National Public Accountant (March/April).
- Sihwahjoeni, & Gudono, 2000, *Persepsi Akuntan Terhadap Kode Etik Akuntan*, Jurnal Riset Akuntansi, vol. 3 no. 1, UGM.
- Smith, P.C., Kendall, L.M., & Hulin, C.L., 1969, *The Measurement of Satisfaction in Work and Retirement*, Rand-McNally, Chicago.
- Sularso, Sri & Ainun N, 1999, *Pengujian Model Turnover Pasewark dan Strawser*, Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik, Jurnal Riset Akuntansi, Vol. 2 no. 2, UGM.
- The Institute of Internal Auditors (IIA), 2004, *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (The Standard)*, USA.
- Trempe, Johanne, André-Jean Rigny, and Robert R. Haccoun, 1985, *Subordinate Satisfaction with Male and Female Managers: Role of Perceived Supervisory Influence*, Journal of Applied Psychology, Vol. 70, No. 1.
- Utts, Jessica, 1999, *Seeing Through Statistics*, 2nd Edition, Pacific Grove, CA: Brooks-Cole/ Duxbury Press.
- Wayne, Daniel W., 1978, *Applied Non-Parametrik Statistics*, Houghton Mifflin Company.
- Willingham, J. J., & Carmichael, D. R., 1979, *Auditing Concepts and Methods (3rd ed.)*, NY: New York, McGraw-Hill Book Company.