

## STUDI TERHADAP BEBERAPA ASPEK SIKAP AUDITOR DI KANTOR AKUNTAN PUBLIK

**Sumarno Zain**

*Fakultas Ekonomi Universitas Padjadjaran*

**Ivan Aries Seliawan**

*Program Pascasarjana Ilmu Ekonomi Universitas Persada Indonesia YAI Jakarta*

8

### ABSTRAK

*Studi ini dimaksudkan untuk melengkapi studi-studi sejenis yang pernah dilakukan. Beberapa aspek sikap yang dikaji pada studi ini adalah role conflict, role ambiguity, affective commitment, continuance commitment, normative commitment, kepuasan kerja, intensi keluar. Sampel adalah 93 auditor Kantor Akuntan Publik dari lima region yaitu Jakarta, Bandung, Jawa Tengah, Jawa Timur, dan Sumatra. Hasil studi menunjukkan bahwa role conflict tidak memiliki hubungan yang signifikan dengan ketiga jenis komitmen organisasional, sedangkan role ambiguity memiliki hubungan negatif dengan ketiga jenis komitmen tersebut. Selain itu, ketiga jenis komitmen memiliki hubungan positif dengan kepuasan kerja, dan pada gilirannya kepuasan kerja memiliki hubungan negatif dengan intensi keluar. Beberapa implikasi dan keterbatasan disajikan pada bagian akhir artikel.*

**Keywords:** *auditor, role conflict, role ambiguity, affective commitment, continuance commitment, normative commitment, kepuasan kerja, intensi keluar.*

### PENDAHULUAN

Menurut Koo dan Sim (1997), dalam suatu sistem perekonomian industri modern yang didasarkan pada kapitalisme, suatu sistem ekonomi dirancang untuk mengalokasikan sumber-sumber daya dengan menggunakan mekanisme pasar. Salah satu persyaratan bagi alokasi sumber-sumber daya yang efisien adalah tersedianya informasi yang dapat diandalkan mengenai operasi maupun kinerja suatu perusahaan. Pihak-pihak yang berkepentingan menggunakan informasi tersebut dalam pengambilan keputusan mengenai alokasi sumber-sumber daya secara efisien untuk memperoleh laba maksimum.

Tujuan akuntansi adalah menyajikan informasi yang berguna bagi pengambilan keputusan yang berkaitan dengan alokasi sumber-sumber daya. Untuk mencapai hal tersebut, akuntansi harus menyajikan informasi keuangan yang *reliable*. Jadi, pengambil keputusan melandaskan pada otoritas akuntan profesional (auditor) yang bekerja di Kantor Akuntan Publik (KAP) untuk memonitor laporan keuangan suatu perusahaan, dan masyarakat mengharapkan akuntan tersebut dapat memenuhi peran-peran sosial (*social roles*) dengan tepat.

Profesi sebagai akuntan profesional bukan hal yang mudah, karena profesi tersebut didasarkan pada pengetahuan (*knowledge*) yang tinggi atau yang bersifat esoterik (O'Reagan, 2001). Status

akuntan profesional sedemikian terhormat. Dengan atribut independen dan *fee-earning altruist*, akuntan pada KAP memiliki status "*professional*" yang membedakan dirinya dengan akuntan dengan status *business class* yang berpotensi kehilangan otonomi karena menjadi *salaried employee* dan tidak lagi bekerja secara independen (Walker, 2000).

Kontradiksi dengan posisinya yang sangat penting dalam memenuhi *social roles* maupun kehormatannya sebagai profesional, data IAI menunjukkan bahwa jumlah akuntan register yang bekerja di KAP hanya menduduki peringkat ketiga setelah mereka yang bekerja pada instansi pemerintah dan posisi manajemen pada badan usaha swasta.

Dilihat dari perspektif individual-organisasi, hal ini dapat mengundang pertanyaan mengenai bagaimana pengalaman akuntan profesional selama bekerja di KAP. Pada satu sisi, akuntan profesional dituntut untuk berperan secara dinamis dalam memenuhi *social roles*. Pada sisi lain, mereka dituntut untuk dapat memenuhi dua kepentingan yang sering bertentangan yaitu kepentingan klien dan kepentingan publik, serta secara individual dituntut untuk dapat memainkan peran berdasarkan prinsip-prinsip profesionalisme.

Untuk itu, studi ini bermaksud mengkaji beberapa aspek sikap auditor selama bekerja di KAP. Beberapa aspek sikap yang dikaji adalah *role strain* (*role ambiguity* dan *role conflict*), komitmen organisasional, kepuasan kerja, dan intensi keluar yang dikategorikan sebagai *job-related attitude* pegawai.

Pemahaman terhadap terhadap *job-related attitude* tersebut adalah penting, mengingat kerja mereka merupakan *elemental building block* kinerja KAP (Fogarty, 1994). Sebagai contoh, dari hasil studinya Whitten dan Brahmasrene (2001) menyimpulkan bahwa profesi akuntan telah kehilangan sejumlah besar profesional yang berpengalaman tinggi sebagai efek dari *work-related stress*, ketidakpuasan kerja, dan intensi keluar. Karenanya, sulit untuk menyatakan bahwa akuntan dapat memenuhi *social roles* atau bekerja sesuai prinsip-prinsip profesionalisme jika memiliki *job-related attitude* yang tidak pas.

Terdapat sejumlah studi yang mengkaji aspek sikap akuntan di KAP (misalnya Sunjoyo dan Harsono, 2003; Cahyono dan Ghozali, 2002). Namun demikian, kajian-kajian terhadap *job-related attitude*, masih menyisakan isu-isu penting yang perlu dikaji lebih lanjut. Sebagai contoh, dengan pengecualian untuk sedikit studi (mis. Sunjoyo dan Harsono, 2003), berbagai dalam lingkup KAP studi umumnya menggunakan konstruk unidimensi komitmen organisasional untuk memahami keterlibatan akuntan dalam KAP. Studi lanjutan menunjukkan bahwa konstruk tersebut bersifat multidimensi (Meyer dan Allen, 1991). Pendekatan multidimensi memberikan pemahaman yang lebih akurat terhadap keterlibatan individual terhadap organisasinya (Hackett et al., 1994). Studi ini mencoba untuk melengkapi studi-studi sebelumnya dengan secara khusus menggunakan auditor sebagai subjek yang diteliti.

## B. Review Literatur

### 1. Hubungan antara *Role ambiguity*, *Role conflict*, dan Komitmen Organisasional

*Job-related stress* merupakan faktor yang sering dihubungkan dengan profesi auditing (Fisher, 2001). Salah satu sumber stres yang secara teratur dialami dalam lingkungan kerja adalah *role stress* dan bentuk yang dipandang relevan dalam profesi auditing adalah *role ambiguity* dan *role conflict* (Pasewark dan Strawser, 1996).

Kahn (1964) menyatakan bahwa kantor merupakan konsep kunci yang menghubungkan individu dengan organisasi. Di kantor, terdapat beragam aktivitas atau perilaku potensial yang menetapkan peran (*role*) untuk dilakukan oleh individu.

Di kantor terdapat *role senders* (atasan maupun rekan kerja) yang merupakan pemberi informasi atau perintah, dan memiliki ekspektasi bagaimana penerima informasi atau perintah (*focal person*) harus berperilaku. *Role senders* memiliki potensi untuk mempengaruhi dua *outcomes role* (*role stressor*) yaitu *role conflict* dan *role ambiguity*. Persepsi *focal person* terhadap pesan dan perintah dapat mendorong terjadinya *role ambiguity* dan *role conflict*. *Role conflict* terjadi jika *focal person* memperoleh pesan atau perintah yang tidak cocok (*incompatible*) dari *role senders*. *Focal person* menanggapi hal tersebut dengan *coping behaviors* yang bertindak sebagai input bagi proses atribusi pada *role senders*. *Role ambiguity* merupakan dampak dari kurangnya informasi, baik karena informasi tersebut tidak ada atau karena tidak diinformasikan atau pengetahuan untuk melaksanakan pekerjaan.

Porter et al. (dalam Mayer dan Schoorman, 1992) mendefinisikan komitmen organisasional sebagai kekuatan relatif identifikasi individual terhadap suatu organisasi dan keterlibatannya dalam suatu organisasi tertentu

Sejumlah studi mengenai efek *role conflict* dan *role ambiguity* terhadap komitmen organisasional telah dilakukan oleh para peneliti. Netemeyer et al. (1990) mendokumentasikan berbagai hasil riset yang menunjukkan dampak konstruk tersebut terhadap *job-related attitude* seperti komitmen organisasional. Studi *meta-analysis* Mathieu dan Zajac (1990) menunjukkan bahwa *role ambiguity* dan *role conflict*, meskipun korelasinya moderat, merupakan anteseden yang negatif dan signifikan bagi komitmen organisasional. Mathieu dan Farr (1991) menemukan bahwa *role strains* yang mencakup *role conflict* dan *role ambiguity* memiliki efek yang negatif dan signifikan bagi komitmen organisasional.

Meyer dan Allen (1991) membagi konstruk komitmen organisasional tersebut ke dalam dimensi-dimensi *affective commitment*, *continuance commitment* dan *normative commitment*, serta mendefinisikannya sebagai berikut:

*Affective commitment* merupakan keterikatan emosional terhadap organisasi dimana pegawai mengidentifikasi diri dengan organisasi dan menikmati keanggotaan dalam organisasi.

*Continuance commitment* merupakan biaya yang dirasakan yaitu berkaitan dengan biaya-biaya yang terjadi jika meninggalkan organisasi.

*Normative commitment* merupakan suatu tanggung jawab untuk tetap berada dalam organisasi.

Kajian terhadap literatur secara komprehensif dari Ketchand dan Strawser (2001) tidak menunjukkan adanya studi empiris yang secara tegas mengkaji hubungan antara kedua jenis *role* dengan komitmen organisasional dalam konteks multidimensi khususnya dalam setting KAP. Namun, berdasarkan berbagai hasil studi unidimensi komitmen organisasional, Ketchand dan Strawser (2001) mengajukan model teoritis dimana *role ambiguity* dan *role conflict* merupakan anteseden bagi dimensi-dimensi komitmen organisasional.

H<sub>1</sub>: Terdapat hubungan negatif antara *role ambiguity* dan *affective commitment*.

H<sub>2</sub>: Terdapat hubungan negatif antara *role ambiguity* dan *continuance commitment*.

H<sub>3</sub>: Terdapat hubungan negatif antara *role ambiguity* dan *normative commitment*.

- H<sub>4</sub>: Terdapat hubungan negatif antara *role conflict* dan *affective commitment*.  
H<sub>5</sub>: Terdapat hubungan negatif antara *role conflict* dan *continuance commitment*.  
H<sub>6</sub>: Terdapat hubungan negatif antara *role ambiguity* dan *normative commitment*.

## 2. Hubungan antara Komitmen Organisasional dan Kepuasan Kerja

Peneliti akuntansi Bamber dan Iyer (2000) mendefinisikan kepuasan kerja sebagai reaksi afektif individual terhadap lingkungannya. Meskipun masih terdapat kontroversi mengenai arah hubungan antara kepuasan kerja dan komitmen organisasional, studi mengasumsikan bahwa komitmen organisasional merupakan anteseden kepuasan kerja. Asumsi ini didasarkan pada teori disonansi kognitif yang menyatakan bahwa tindakan mempengaruhi tindakan-tindakan atau sikap berikutnya dimana sikap seseorang bisa dirasionalsasikan dari perilakunya.

Menurut Vandenberg dan Lance (1992), komitmen terhadap organisasi berasal dari bergabungnya individu ke dalam organisasi. Munculnya peluang pekerjaan lain setelah individu bergabung merupakan kondisi yang dapat menyebabkan terjadinya disonansi kognitif. Individu mengartikan pengurangan disonansi sebagai rasionalisasi atas pilihannya dengan lebih memperkuat aspek positif pilihannya yaitu bergabung dengan organisasi, dan mengurangi aspek positif dari alternatif pekerjaan lain yang tidak dipilihnya. Dengan kata lain, individu mengurangi derajat disonansi dengan lebih mengembangkan komitmen terhadap organisasinya. Komitmen mengawali proses rasionalisasi dimana individu membenarkan situasi sekarang dengan mengembangkan sikap yang konsisten dengan komitmennya. Dengan demikian, berdasarkan perspektif disonansi kognitif, komitmen organisasional merupakan dasar bagi individu dalam mengembangkan sikap lainnya seperti kepuasan kerja.

Dalam konteks multidimensi komitmen organisasional, para peneliti menemukan hubungan positif yang konsisten antara dimensi *affective commitment* dan kepuasan kerja (Hackett et al., 1994; Meyer et al., 1993; Harris et al., 1993). Menurut Ketchand dan Strawser (1998), temuan mengenai hubungan *continuance commitment* dengan kepuasan kerja kurang begitu jelas; meskipun ditemukan hubungan negatif, besarnya korelasi lebih rendah daripada *affective commitment* dan tingkat signifikansinya cukup beragam. Beberapa hasil studi menunjukkan adanya korelasi negatif antara *continuance commitment* dan kepuasan kerja (Allen dan Meyer, 1990; Meyer et al., 1993; dan Clugston, 2000). Studi Hackett et al. (1994) untuk sampel perawat menemukan adanya korelasi negatif, namun untuk sampel operator bus tidak ditemukan korelasi yang signifikan.

Studi mengenai *normative commitment* tidak seintensif studi terhadap kedua dimensi komitmen lainnya. Studi yang dilakukan oleh Hackett et al. (1994) serta Meyer et al. (1993) menunjukkan bahwa *normative commitment* memiliki korelasi positif dengan kepuasan kerja.

- H<sub>7</sub>: Terdapat hubungan positif antara *affective commitment* dan kepuasan kerja  
H<sub>8</sub>: Terdapat hubungan negatif antara *continuance commitment* dan kepuasan kerja  
H<sub>9</sub>: Terdapat hubungan positif antara *normative commitment* dan kepuasan kerja

## 3. Kepuasan Kerja dan Intensi Keluar

Tett dan Meyer (1993) mendefinisikan intensi keluar sebagai suatu kesadaran dan kesengajaan untuk meninggalkan organisasi. Dalam hubungannya dengan kepuasan kerja, meskipun terdapat beberapa studi yang menunjukkan hubungan yang tidak signifikan (mis. Suwandi dan Indriantoro, 1999), pada umumnya berbagai studi menunjukkan adanya hubungan negatif antara kepuasan kerja

dan intensi keluar (Bambers dan Iyer, 2001; Clugston, 2000; Pasewark dan Strawser, 1996; Ameen et al., 1995; Gregson, 1992; Snead dan Harrel, 1991).

$H_{10}$ : Terdapat hubungan negatif antara kepuasan kerja dan intensi keluar.

## METODE

### 1. Sampel

Sampel terdiri atas 93 auditor pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di lima region yaitu Jakarta, Bandung, Jawa Tengah, Jawa Timur dan Sumatera.

### 2. Pengujian Hipotesis

Hipotesis penelitian diuji dengan menggunakan analisis jalur. Revisi model dilakukan jika terdapat koefisien jalur yang tidak signifikan. Seluruh penghitungan maupun pengujian menggunakan alat bantu perangkat lunak SPSS 11.5 serta AMOS 5.0.

### 3. Instrumen Pengukuran

Instrumen *role ambiguity* dan *role conflict* mengadaptasi dari Rizzo et al. (1970). Ukuran *role ambiguity* dan *role conflict* didasarkan pada tanggapan subjek terhadap serangkaian item yang menggunakan skala lima poin, yang dimulai dengan angka 1 (Sangat Tidak Setuju) sampai angka 5 (Sangat Setuju). Reliabilitas internal untuk *role ambiguity* dan *role conflict* berkisar antara 0.72 dan 0.80.

Komitmen organisasional mengadaptasi dari skala multidimensi Meyer dan Allen (1993). Ukuran komitmen organisasional didasarkan pada tanggapan subjek terhadap serangkaian item yang menggunakan skala lima poin, yang dimulai dengan angka 1 (Sangat Tidak Setuju) sampai angka 5 (Sangat Setuju). Estimasi konsistensi internal berkisar antara 0.64 sampai 0.88.

Kepuasan kerja diukur dengan mengadaptasi bentuk pendek *The Minnesota Satisfaction Questionnaire* (MSQ) yang dikembangkan Weiss et al. (1967). Dalam seting akuntansi, reliabilitas internal kepuasan kerja berkisar antara 0.87 sampai 0.90 (Ketchand dan Strawser (1998). Ukuran kepuasan kerja didasarkan pada tanggapan subjek terhadap serangkaian item yang menggunakan skala lima poin, yang dimulai dengan angka 1 (Sangat Tidak Puas) sampai angka 5 (Sangat Puas).

Intensi keluar diukur dengan mengadaptasi skala empat item Farh et al. (1998). Reliabilitas internal untuk skala tersebut adalah 0.81. Ukuran intensi keluar didasarkan pada tanggapan subjek terhadap serangkaian item yang menggunakan skala lima poin, dimulai dengan angka 1 (Sangat Tidak Setuju) sampai angka 5 (Sangat Setuju).

## HASIL-HASIL

### 1. Statistik Deskriptif

Tabel 1 menyajikan rata-rata, deviasi standar, korelasi *bi-variate* dan reliabilitas internal masing-masing variabel. Masing-masing instrumen pengukuran adalah reliabel dengan koefisien *cronbach alpha* lebih dari 0.60 (Nunnaly, 1978).

Tabel 1. Statistik Deskriptif

	Mean	S. D	1	2	3	4	5	6	7
1. <i>Role ambiguity</i>	2.142	.547	.764						
2. <i>Role conflict</i>	2.475	.653	.200	.750					
3. Kepuasan Kerja	3.679	.605	-.651*	-.224*	.929				
4. <i>Affective Comm.</i>	3.448	.792	-.580*	-.204*	.644*	.865			
5. <i>Continuance Comm.</i>	3.135	.584	-.257*	.114	.297*	.479*	.626		
6. <i>Normative Comm.</i>	3.240	.774	-.480*	-.171	.651*	.714*	.565*	.832	
7. Intensi Keluar	3.147	1.002	.369*	.251*	-.551*	-.731*	-.248*	-.637*	.872

Korelasi signifikan pada level 0.01 (+) dan 0.05 (\*)

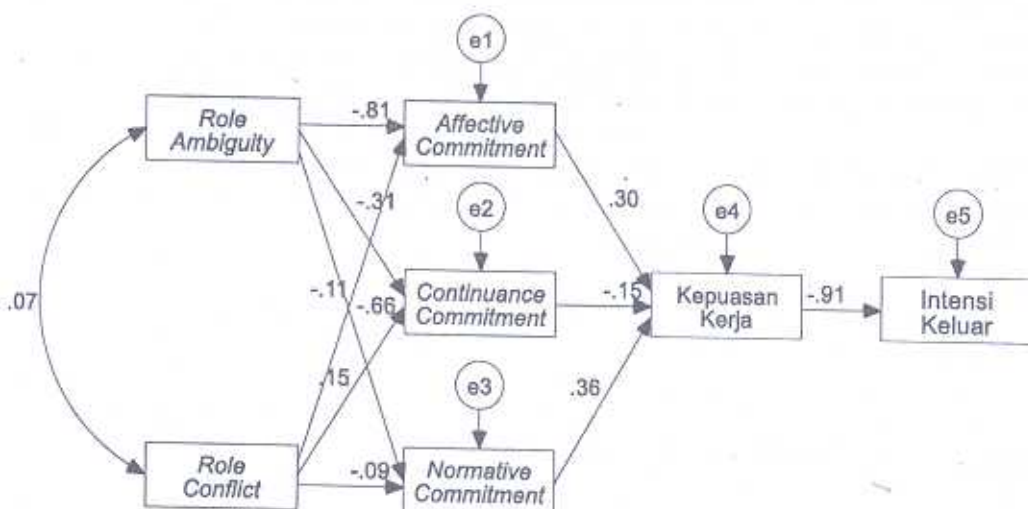
Off-diagonal: reliabilitas internal *cronbach alpha*

Korelasi menunjukkan indikasi awal adanya hubungan antar variabel (Ameen et al., 1994). Tabel 1 menunjukkan bahwa *role ambiguity* berkorelasi negatif dengan ketiga dimensi komitmen organisasional ( $r = 0.580, -0.257, \text{ dan } -0.480$ ), serta dengan kepuasan kerja ( $r = -0.651$ ). Korelasi *Pearson* antara *role conflict* dengan *affective commitment* dan kepuasan kerja adalah negatif ( $r = -0.204$  dan  $-0.224$ ) dan secara signifikan berbeda dengan nol. Namun *role conflict* tidak berkorelasi secara signifikan dengan *continuance commitment* maupun dengan *normative commitment*. Kepuasan kerja memiliki korelasi positif dengan ketiga jenis dimensi komitmen organisasional ( $r = 0.644, 0.297, 0.651$ ) dan berkorelasi negatif dengan intensi keluar ( $r = -0.551$ ).

## 2. Analisis Jalur

Analisis jalur yang menunjukkan hubungan struktural antar variabel disajikan pada Gambar 1.

Gambar 1. Analisis Jalur - Model Analisis



Tabel 2. Koefisien Jalur – Model Analisis

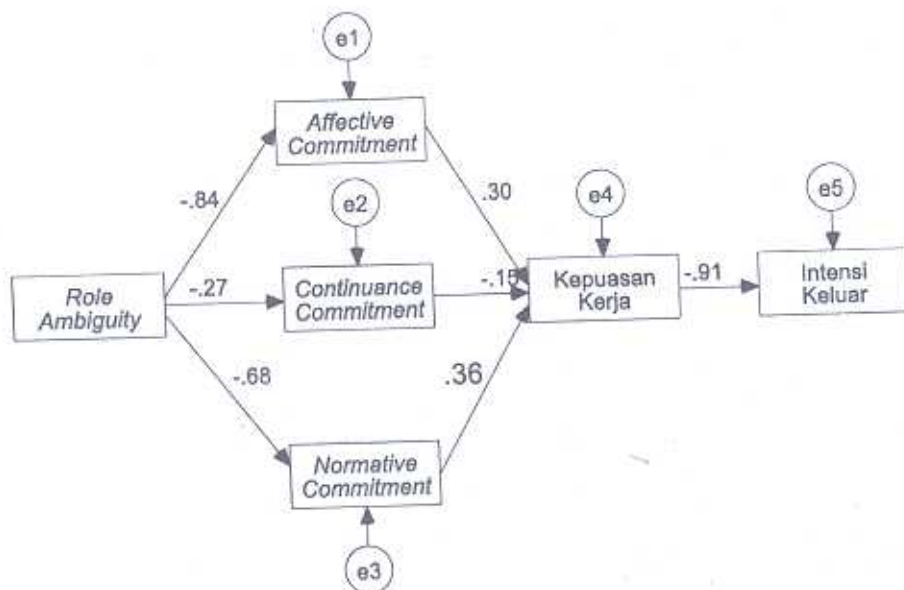
Hubungan	Estimate	S.E.	C.R.	P
<i>Affective Comm.</i> ← <i>Role ambiguity</i>	-.814	.125	-6.520	***
<i>Continuance Comm.</i> ← <i>Role ambiguity</i>	-.312	.108	-2.882	.004
<i>Normative Comm.</i> ← <i>Role ambiguity</i>	-.658	.132	-5.000	***
<i>Affective Comm.</i> ← <i>Role conflict</i>	-.111	.104	-1.067	.286
<i>Continuance Comm.</i> ← <i>Role conflict</i>	.154	.091	1.703	.088
<i>Normative Comm.</i> ← <i>Role conflict</i>	-.092	.110	-.837	.402
Kepuasan Kerja ← <i>Affective Comm.</i>	.297	.059	5.038	***
Kepuasan Kerja ← <i>Continuance Comm.</i>	-.152	.077	-1.977	.048
Kepuasan Kerja ← <i>Normative Comm.</i>	.358	.060	5.951	***
Intensi Keluar ← Kepuasan Kerja	-.912	.148	-6.167	***

C. R. : *critical ratio*, identik dengan uji-*t* pada regresi; P = probabilitas

Tabel 3. menunjukkan estimasi koefisien jalur dan *p-value* (P) dari masing-masing hubungan yang dihipotesiskan. Tabel tersebut menunjukkan bahwa tidak seluruh hubungan antar variabel dapat mengkonfirmasi hipotesis yang diajukan. Hubungan antara *role conflict* dengan *affective commitment* dan *normative commitment* adalah tidak signifikan (*p-value* = 0.286 dan 0.402), sedangkan dalam hubungannya dengan *continuance commitment* hanya mencapai *marginally significant* (*p-value* = 0.088).

Karena terdapat hubungan yang tidak signifikan, selanjutnya dilakukan revisi dengan mengeliminasi jalur yang tidak signifikan. Gambar 2 merupakan model revisi.

Gambar 2. Model Revisi



Tabel 3. Koefisien Jalur – Model Revisi

Hubungan	Estimate	S.E.	C.R.	P
<i>Affective Comm.</i> ← <i>Role ambiguity</i>	-.840	.123	-6.831	***
<i>Continuance Comm.</i> ← <i>Role ambiguity</i>	-.275	.108	-2.553	.011
<i>Normative Comm.</i> ← <i>Role ambiguity</i>	-.680	.129	-5.255	***
Kepuasan Kerja ← <i>Affective Comm.</i>	.297	.059	5.041	***
Kepuasan Kerja ← <i>Continuance Comm.</i>	-.152	.077	-1.971	.049
Kepuasan Kerja ← <i>Normative Comm.</i>	.358	.060	5.958	***
Intensi Keluar ← Kepuasan Kerja	-.912	.148	-6.148	***

\*\*\* (p &lt; 0.01)

Pengujian ulang menunjukkan bahwa masing-masing koefisien jalur adalah signifikan Tabel 3 menunjukkan bahwa *role ambiguity* memiliki hubungan negatif dengan *affective commitment*, *continuance commitment* dan *normative commitment* (koefisien jalur -0.840, -0.275, dan -0.680). *Affective commitment* dan *normative commitment* memiliki hubungan positif dengan kepuasan kerja (0.279 dan 0.358), sedangkan dimensi *continuance commitment* memiliki hubungan negatif dengan kepuasan kerja (-0.152). Terakhir, kepuasan kerja memiliki hubungan negatif yang kuat dengan intensi keluar (-0.912).

### 3. Efek Langsung, Tidak Langsung dan Total

Tabel 4. Efek Total, Langsung dan Tidak Langsung

Varabel	Efek	<i>Role Ambiguity</i>	<i>Affective Comm.</i>	<i>Continuance Comm.</i>	<i>Normative Comm.</i>	Kepuasan Kerja
<i>Affective Comm.</i>	L	-.580	-	-	-	-
	TL	.000	-	-	-	-
	T	-.580	-	-	-	-
<i>Continuance Comm.</i>	L	-.257	-	-	-	-
	TL	.000	-	-	-	-
	T	-.257	-	-	-	-
<i>Normative Comm.</i>	L	-.480	-	-	-	-
	TL	.000	-	-	-	-
	T	-.480	-	-	-	-
Kepuasan Kerja	L	.000	.400	-.151	.471	-
	TL	-.419	.000	.000	.000	-
	T	-.419	.400	-.151	.471	-
Intensi Keluar	L	.000	.000	.000	.000	-.540
	TL	.226	-.216	.082	-.254	.000
	T	.226	-.216	.082	-.254	-.540

L: Langsung, TL: Tidak Langsung, T: Total



Tabel 5 menunjukkan bahwa *role ambiguity* memiliki total efek negatif terbesar yaitu sebesar -0.580 terhadap *continuance commitment* serta efek tidak langsung sebesar -0.419 terhadap kepuasan kerja serta terhadap intensi keluar sebesar 0.226.

Kepuasan kerja memiliki efek terbesar kedua yaitu sebesar -0.540 terhadap intensi keluar. *Normative commitment* memiliki efek terbesar ketiga yaitu 0.471 terhadap kepuasan kerja dan efek tidak langsung terhadap intensi keluar melalui kepuasan kerja sebesar -0.254. *Affective commitment* juga memberikan efek yang besar terhadap kepuasan kerja yaitu sebesar 0.400 dan secara tidak langsung terhadap intensi keluar sebesar 0.226. *Continuance commitment* memiliki efek langsung sebesar -0.151 terhadap kepuasan kerja dan efek tidak langsung terhadap intensi keluar melalui kepuasan kerja sebesar 0.082.

Tabel 5 menunjukkan besarnya variabel-variabel konsekuensi yang dapat dijelaskan oleh variabel-variabel antededen.

Tabel 5. *Squared Multiple Correlations*

Variabel	Estimate
<i>Affective Comm.</i>	.337
<i>Continuance Comm.</i>	.066
<i>Normative Comm.</i>	.231
Kepuasan Kerja	.474
Intensi Keluar	.291

Variasi pada variabel *affective commitment* dapat dijelaskan sebesar 33.7% oleh variasi variabel *role ambiguity*. Variasi pada variabel *continuance commitment* dapat dijelaskan sebesar 6.6% oleh variasi variabel *role ambiguity*. Variasi pada variabel *normative commitment* dapat dijelaskan sebesar 23.1% oleh variasi variabel *role ambiguity*. Variasi pada variabel kepuasan kerja dapat dijelaskan sebesar 47.4 % secara langsung oleh dimensi-dimensi komitmen organisasional dan secara tidak langsung oleh *role ambiguity*. Intensi keluar dapat dijelaskan sebesar 29.1% secara langsung oleh variasi variabel kepuasan kerja dan secara tidak langsung oleh dimensi-dimensi komitmen organisasional dan *role ambiguity*.

#### **DISKUSI, IMPLIKASI, DAN KETERBATASAN**

Studi ini mengkaji beberapa aspek sikap akuntan (auditor) pada KAP di lima region. Dari hasil studi, terdapat temuan yang cukup mengejutkan peneliti. Konstruk *role conflict* yang sering dipandang sebagai aspek sikap yang paling penting bagi auditor eksternal (misalnya Koo dan Sim, 1997; Fogarty, 1996) ternyata bukan merupakan prediktor yang signifikan bagi konstruk komitmen organisasional. Namun, justru *role ambiguity* yang memiliki pengaruh penting bagi komitmen organisasional, dan temuan ini mengkonfirmasi hasil studi Ameen et al. (1995). Karenanya dapat dikatakan bahwa semakin tinggi *role ambiguity*, semakin rendah komitmen auditor terhadap KAP dimana mereka bekerja. Eksistensi *role ambiguity* menjadi lebih penting karena memiliki pengaruh tidak langsung terhadap

konstruk-konstruk kepuasan kerja dan intensi keluar melalui ketiga dimensi komitmen organisasional. Secara praktis, hal ini dapat ditafsirkan bahwa pengurangan *role ambiguity* memiliki pengaruh berangkai, karena selain dapat meningkatkan *affective commitment* dan normatif *commitment* juga dapat meningkatkan kepuasan kerja dan menurunkan intensi keluar.

*Affective* dan *normative commitment* memiliki hubungan positif dengan kepuasan kerja, sedangkan *continuance commitment* memiliki hubungan negatif. Mengacu pada pandangan Meyer et al. (1993), penurunan *continuance commitment* adalah konsekuensi logis dari peningkatan *affective commitment*. Karenanya, besarnya pengaruh positif langsung *affective commitment* tersebut dilindungi oleh pengaruh negatif langsung *continuance commitment*. Hubungan terakhir, konsisten dengan temuan-temuan sebelumnya, kepuasan kerja memiliki hubungan negatif terhadap intensi keluar.

Temuan-temuan pada studi ini memberikan peran lebih terhadap keberadaan *affective commitment*, *normative commitment* dan kepuasan kerja. Konstruk-konstruk tersebut dapat berposisi sebagai pelindung dalam hubungan tidak langsung antara *role ambiguity* dan intensi keluar. Jika auditor mengalami *role ambiguity*, ketiga konstruk dapat mereduksi pengaruh *role ambiguity* terhadap intensi auditor untuk keluar dari KAP.

Beberapa implikasi dapat ditarik dari studi ini. Pertama, secara teoritis studi ini mengkonfirmasi keberadaan konstruk *role ambiguity* sebagai anteseden konstruk-konstruk sikap lainnya. Karenanya, hasil studi ini memberikan pemahaman tambahan terhadap studi-studi mengenai sikap akuntan di KAP yang mengabaikan konstruk ini dalam pengembangan model. Secara praktis, penurunan *role ambiguity* memberikan pengaruh lanjutan bukan saja terhadap pembentukan komitmen auditor terhadap KAP tetapi juga terhadap kepuasan kerja auditor maupun intensi keluar. Nilai rata-rata *role ambiguity* 2.142 yang berada di bawah nilai tengah (2.50 dari skala 5) menunjukkan bahwa auditor memiliki *role ambiguity* yang cukup rendah. Namun, kajian tambahan terhadap dua item kuesioner yaitu item "terdapat kejelasan tentang tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang terencana untuk pekerjaan saya" serta item "saya menerima penjelasan yang tepat mengenai apa yang harus saya kerjakan" menunjukkan bahwa kedua item tersebut memiliki rata-rata di atas nilai tengah. Kiranya, kedua hal tersebut dapat menjadi pertimbangan manajemen KAP dalam upaya mengurangi *role ambiguity*.

Kedua, gagasan teoritis bahwa tiap jenis komitmen adalah berbeda dapat dikonfirmasi pada studi ini. Karenanya, untuk meningkatkan akurasi efek konstruk komitmen organisasional terhadap konstruk konsekuensi hendaknya mempertimbangkan ketiga jenis komitmen ini sebagai alternatif dari pendekatan unidimensi. Secara praktis, besarnya pengaruh langsung *normative commitment* terhadap kepuasan kerja dan pengaruh tidak langsung terhadap intensi keluar bukan saja bermakna perlunya sosialisasi terus menerus untuk meningkatkan makna tanggung jawab dan loyalitas auditor terhadap KAP, namun juga, KAP perlu mengakumulasikan investasi terhadap auditor sehingga auditor merasa memiliki "utang" terhadap KAP yang secara moral utang tersebut harus dibayar melalui loyalitas. Investasi tersebut dapat berbentuk pelatihan atau pendidikan formal. Temuan ini mendukung panduan IAI mengenai pentingnya makna pendidikan berkelanjutan. Pendidikan ini bukan saja dapat meningkatkan kompetensi auditor, namun dalam kaitan ini, meningkatkan loyalitas auditor terhadap KAP.

Ketiga, secara teoritis maupun praktis, cenderung bersifat tautologis yaitu makna kepuasan kerja. Temuan ini mengkonfirmasi gagasan klasik bahwa semakin tinggi kepuasan kerja, semakin rendah intensi auditor untuk meninggalkan KAP. Namun dalam hubungannya dengan *continuance commitment*, pengaruh negatif *continuance commitment* (meskipun tidak terlalu besar) perlu dicermati mengingat tingkat persepsi tertentu terhadap "*sunk cost*" tinggi bisa berpengaruh negatif terhadap

kepuasan kerja. Semakin tinggi "sunk cost" semakin rendah kepuasan kerja. Pengaruh lanjutan adalah terhadap intensi keluar. Auditor siap mengorbankan "sunk cost" dalam bentuk senioritas, pertemanan, kehidupan pribadi dan privilege lainnya jika mempersepsikan adanya peluang pekerjaan lain. Analisis korelasi menunjukkan adanya korelasi positif antara *continuance commitment* dan *normative commitment*. Karenanya, sebaiknya KAP mendahului auditor dengan menanamkan investasi berupa pelatihan dan pendidikan sehingga diharapkan dapat meningkatkan loyalitas auditor.

Namun demikian, diperlukan kehati-hatian dalam menginterpretasikan temuan-temuan pada studi ini. Pertama, jumlah sampel yang hanya mencapai 93. Jumlah sampel yang terlalu kecil memiliki efek yang substansial sehingga pengujian statistik menjadi sangat sensitif (Hair et al., 1998). Kedua, objek yang diteliti hanya KAP yang berlokasi di lima region. Karenanya, hasil studi tidak dapat digeneralisir pada KAP atau organisasi yang lain. Ketiga, studi ini tidak melakukan stratifikasi berdasarkan hirarki sehingga tidak dapat diperoleh informasi yang lebih tajam. Unikny struktur "up" or "cut" di KAP merupakan salah satu alasan pentingnya hirarki. Karenanya, studi lanjutan hendaknya mempertimbangkan hirarki, karena selain keunikan struktur tersebut, hirarki terbukti memiliki efek penting bagi komitmen organisasional dan kepuasan kerja (Ketchand dan Strawser, 1998). Terakhir, dengan bertambahnya pemahaman terhadap pengalaman akuntan (auditor) dalam lingkungan KAP, studi lanjutan hendaknya mempertimbangkan aspek profesionalisme dalam kajiannya.

## DAFTAR PUSTAKA

- Ameen, Elsie C., Cynthia Jackson., William R. Pasewark., and Jerry R. Strawser.1996. "An Empirical Investigation of the Antecedents and Consequences of Job Insecurity on the Turnover Intentions of Academic Accountants." *Issues in Accounting Education* Vol. 10 No. 1 Spring : 65-82.
- Bamber, Michael E., and Venkataraman Iyer. 2000. "Big 5 Auditor's Professional and Organizational Identification." November . [www.accounting.rutgers.edu](http://www.accounting.rutgers.edu).
- Cahyono, Dwi., dan Imam Ghozali.2002. "Pengaruh Jabatan, Budaya Organisasional dan Konflik Peran terhadap Hubungan Kepuasan Kerja dengan Komitmen Organisasi: Studi Empiris di Kantor Akuntan Publik " *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*: 341-354.
- Clugston, Michael. 2000. "The Mediating Effects of Multidimensional Commitment on Job Satisfaction and Intent to Leave." *Journal of Organization Behavior* Vol. 21 No. 4 : 477-486.
- Fisher, Richard T.2001. "Role Stress, the Type A Behavior Pattern, and External Auditor Job Satisfaction and Performance." *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 13 : 143-170.
- Fogarty, Timothy J. 1994. "Public Accounting Work Experience: The Influence of Demographic and Organizational Attributes." *Managerial Auditing Journal*, Vol. 9 No. 7 : 12-20.
- Gregson, Terry. 1992 "An Investigation of the Causal Ordering of Job Satisfaction and Organizational Commitment in Turnover Models in Accounting." *Behavioral Research In Accounting* Vol. 4 : 80-95.
- Hackett, Rick D., Peter Bycio., and Peter A. Hausdorf. 1994. "Further Assessments of Meyer and Allen's (1991) Three-Component Model of Organizational Commitment." *Journal of Applied Psychology* Vol. 79 No. 1 : 15-23.
- Hair, Joseph F. Jr., Rolph E. Anderson., Ronald L. Tatham., and William C. Black.1998. *Multivariate Data Analysis*. New Jersey: Prentice Hall 5<sup>th</sup> ed.
- Harris, Stanley G., Robert R. Hirschfeld., Hubert S. Field., and Kevin W. Mossholder.1993. "Psychological Attachment: Relationships with Job Characteristics, Attitudes, and Preferences for Newcomer Development." *Group & Organization Management* Vol. 18 No. 4 December : 459-481.
- Kahn, Robert L. 1964. "Role Conflict and Ambiguity in Organizations." *The Personnel Administrator*, Vol. 9 : 8-13.
- Kalbers, Lawrence P., and Timothy J. Fogarty. 1995. "Professionalism and Internal Auditors: A Profile." *Mid-American Journal of Business*, Vol. 10 No. 1 : 13-20.
- Ketchand, Alice A., and Jerry R. Strawser. 2001. "Multiple Dimensions of Organizational Commitment: Implications for Future Accounting Research" *Behavioral Research In Accounting* Vol. 13 : 221-251.
- Koo, Chi Mo., and Ho Seog Sim. 1999 "On the Role Conflict of Auditors in Korea." *Accounting, Auditing & Accountability Journal*." Vol. 12 No. 2 : 206-219.

- Mathieu, John E., and Dennis M. Zajac. 1990 "A Review and Meta-Analysis of the Antecedents, Correlates, and Consequences of Organizational Commitment." *Psychological Bulletin* Vol. 108 No. 2 : 171-194.
- Mathieu, John E., and James L. Farr. 1991. "Further Evidence for Discriminant Validity of Measure of Organizational Commitment, Job Involvement, and Job Satisfaction." *Journal of Applied Psychology* Vol. 76 No. 1 : 127-133.
- Mayer, Roger C., and F. David. Schoorman. 1992. "Predicting Participation and Production Outcomes through a Two-Dimensional Model of Organizational Commitment." *Academy of Management Journal* Vol. 35 No. 3 : 671-684.
- Meyer, John P., Natalie J. Allen., Catherine A. Smith. 1993. "Commitment to Organizations and Occupations: Extensions and Test of a Three-Component Conceptualization." *Journal of Applied Psychology* Vol. 72 No. 2 : 538-551.
- Netemeyer, G. Richard., Mark W. Johnston., and Scot Burton. 1990. "Analysis of Role Conflict and Role Ambiguity in a Structural Equation Framework." *Journal of Applied Psychology*, Vol. 75 (2): 148-157.
- Nunnally.1978. *Psychometric Theory*. India: McGraw-Hill 2<sup>nd</sup> ed.,
- O'Regan, David.2001. "Genesis of a Profession: Towards Professional Status for Internal Auditing and Medicine." *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16 No. 4 : 215-226.
- Pasewark, William R., and Jerry R. Strawser.1996. "The Determinants and Outcomes Associated with Job Insecurity in a Professional Accounting Environment." *Behavioral Research In Accounting* Vol. 8 : 91-113.
- Snead, Kenneth., and Adrian Harrel.1991 "The Impact of Psychological Factors on the Job Satisfaction of Senior Auditors." *Behavioral Research In Accounting* Vol. 3 : 85-96.
- Sunjoyo., dan Harsono. 2003. "Pengaruh Kepuasan Kerja dan Komitmen Organisasional terhadap Turnover Intention." *Sosiohumanika*, Vol. 16A No. 1 : 65-79.
- Suwandi., dan Nur Indriantoro.1999. "Pengujian Model Turnover Pasewark dan Strawser: Studi Empiris pada Lingkungan Lingkungan Akuntansi Publik." *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* Vol. 2 No. 2 Juli : 173-195.
- Tett, Robert P., and John P. Meyer.1993. "Job Satisfaction, Organizational Commitment, Turnover Intention, and Turnover: Path Analyses Based on Meta-Analytic Findings." *Personnel Psychology* Vol. 46 : 259-293.
- Walker, Stephen P.2000. "Benign Sacerdotalist or Pious Assailant. The rise of the professional accountant In British management." *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25 : 313-323.
- Whitten, Donna., and Tantatape Brahasrene.2001. "Profile of Dissatisfied Accountants in Work/ Life." [www.abdwebsite.com/proceeding](http://www.abdwebsite.com/proceeding) .
- Vandenberg, Robert J., and Lance Charles E.1992. "Examining the Causal Order of Job Satisfaction and Organizational Commitment." *Journal of Management* Vol. 18 No. 1 : 153-167.