

BAB IV

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

4.1 Profil Penelitian

Dalam penelitian ini digunakan sampel sebanyak 103 auditor. Pengumpulan sampel ini diperoleh dari data sekunder yang didapat dari Departemen Keuangan, Bapepam, IAPI, dan *Web Site*. Penggunaan Inisial nama Akuntan Publik maupun entitas yang diaudit oleh akuntan publik dalam penjelasan-penjelasan pada BAB 4 ini dikarenakan permintaan dari IAPI dan Depkeu atas data yang diberikan adalah data yang bersifat sangat rahasia (*very confidential*).

Analisis dibagi menjadi dua bagian, yaitu analisis deskriptif dan analisis inferensia (uji model). Jumlah variabel yang dianalisis ada enam, yang terdiri dari dua variabel tidak bebas dan lima variabel bebas. Variabel tidak bebas adalah akuntan publik yang terkena sanksi dan akuntan publik yang tidak terkena sanksi. Variabel bebas adalah jumlah SKP, jenis KAP, gender, umur dan ukuran KAP (digunakan jumlah staf profesional).

Distribusi sampel dalam penelitian ini ditunjukkan dalam tabel 4.1 *case processing summary*, dimana kondisi sampel ini menunjukkan gambaran populasi akuntan publik yang ada di Indonesia (khususnya di Jakarta).

Tabel 4.1
Case Processing Summary

		N	Marginal Percentage
Sanksi yang diberikan	PERINGATAN	40	38.8%
	PEMBEKUAN	23	22.3%
	PENCABUTAN	7	6.8%
	TDK TERKENA SANKSI	33	32.0%
jumlah SKP	SKP<30	54	52.4%
	SKP>=30	49	47.6%
umur	26-45	23	22.3%
	46-75	80	77.7%
jenis KAP	ASING	25	24.3%
	DOMESTIK	78	75.7%
jenis kelamin	laki-laki	86	83.5%
	perempuan	17	16.5%
Valid		103	100.0%
Missing		0	
Total		103	
Subpopulation		84(a)	

Sumber : IAPI, Bapepam, Depkeu, data diolah

Dari tabel diatas dapat diketahui bahwa kategori sanksi peringatan merupakan sanksi yang paling banyak diterima oleh akuntan publik. Kondisi populasi di Indonesia (khususnya di Jakarta), menurut sumber yang diperoleh peneliti dari Depkeu dan IAPI menunjukkan hal yang sama dengan dengan interpretasi sampel diatas. Kondisi yang demikian ini juga mewakili variabel-variabel yang lain, antara lain:

- Umur: dimana akuntan publik yang berumur 46-75 tahun menunjukkan jumlah yang terbesar dari populasinya,
- Jenis kelamin (gender): akuntan publik laki-laki juga menunjukkan jumlah yang terbesar dari populasi yang ada,

- Jenis KAP: KAP yang berafiliasi dengan asing adalah sebanyak 40 KAP. Sedangkan kondisi di Jakarta ada sebanyak 271 KAP.

Dalam Siaran Pers akhir tahun Bapepam LK dari tahun 2003-2006 menunjukkan semakin banyaknya akuntan publik yang terkena sanksi, seperti yang tertera dalam tabel dibawah ini:

Tabel 4.2
Sanksi Akuntan Publik

Sanksi	2003	2004	2005	2006
Denda	0	0	3 AP (total denda Rp. 33 Juta)	124 AP (Total denda Rp. 494.200.000)
Peringatan Tertulis	1	27 AP	82 AP	33 AP
Pembekuan Izin	0	0	1 AP	20 AP
Pencabutan Izin	0	0	0	0

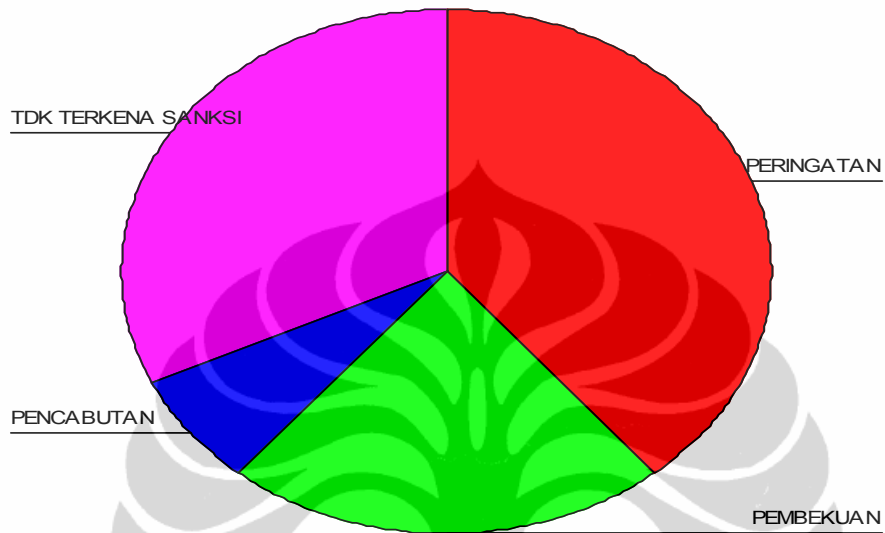
Sumber: Siaran Pers Akhir Tahun Bapepam 2003-2006, data diolah

4.2 Analisis Deskriptif

4.2.1 Distribusi Sanksi Akuntan Publik di Jakarta

Menurut jumlah sampel yang diteliti, berikut adalah distribusi sanksi yang diberikan terhadap akuntan publik yang ada di Jakarta:

Gambar. 4.1
Distribusi Akuntan Publik di Jakarta
Sanksi yang diberikan



4.2.2 Distribusi Pemberian Sanksi Menurut Jumlah SKP.

Tabel 4.3
Distribusi Pemberian Sanksi Terhadap Akuntan Publik Menurut Jumlah SKP

Jumlah SKP	Sanksi yang diberikan				Total
	Peringatan	Pembekuan	Pencabutan	Tidak Terkena Sanksi	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Jumlah SKP<30	27 (50%)	12 (22,2%)	7 (13%)	8 (14,8)	54 (100%)
Jumlah SKP>=30	13 (26,5%)	11 (22,4%)	0 (0%)	25 (51%)	49 (100%)
Total	40 (38,8%)	23 (22,3%)	7 (6,8%)	33 (32%)	103 (100%)

Sumber : IAPI, Bapepam, Depkeu, data diolah

Seperti yang dijelaskan dalam BAB 2, Menurut KMK No. 423/KMK.06/2002 Akuntan Publik wajib mengikuti Pendidikan Profesional

Berkelanjutan (PPL) yang diselenggarakan dan atau yang diakui oleh IAI dan atau Direktur Jenderal dengan jumlah Satuan Kredit PPL (SKP) sekurang-kurangnya 30 (tiga puluh) SKP setiap tahun.

Pemenuhan kebutuhan akan SKP ini terlihat seperti dalam tabel 4.1 diatas menunjukkan bahwa saat SKP yang diperoleh oleh para akuntan publik <30 (kurang dari 30), sebanyak 27 Akuntan Publik Terkena sanksi berupa peringatan, 12 akuntan publik yang terkena sanksi pembekuan, 7 akuntan publik yang terkena sanksi pencabutan dan 8 akuntan publik tidak terkena sanksi dimana SKP-nya dibawah 30 selama 1 tahun. Namun dalam kategori ini pula, masih terdapat akuntan yang tidak terkena sanksi. Padahal kondisi ini tidak sesuai dengan teori sebelumnya yang menyatakan bahwa dengan jumlah SKP<30, maka akuntan pasti terkena sanksi profesi. Dari sampel sebanyak 103 akuntan publik (sampel penelitian ini), sebanyak 54 akuntan publik SKP-nya berada dibawah 30.

Sedangkan untuk jumlah SKP \geq 30, sebanyak 13 akuntan publik mendapat sanksi peringatan, 11 akuntan publik mendapat sanksi pembekuan, tidak ada akuntan publik yang mendapatkan sanksi pencabutan, dan 25 orang akuntan publik yang tidak terkena sanksi saat SKP-nya melebihi 30. Dari 103 akuntan publik (sampel penelitian ini), jumlah total akuntan publik yang SKP-nya \geq 30 adalah 49 akuntan publik.

Akuntan publik yang terkena sanksi peringatan tertulis dengan jumlah SKP<30, dapat disebabkan oleh 2 hal (menurut distribusi data yang penulis dapatkan), akuntan publik tersebut melanggar ketentuan SA, SPAP, peraturan Bapepam, dan KMK No. 423/KMK.06/2002 dalam melakukan audit terhadap

suatu entitas tertentu ataupun akuntan tersebut memang terkena sanksi pelanggaran karena tidak memenuhi jumlah SKP minimum yaitu 30 SKP. Sebagai contoh akuntan publik SHS yang menjadi auditor pada PT. AB, dimana Jumlah SKP-nya sebanyak 24 SKP dan juga melakukan pelanggaran karena tidak diterapkannya PSAK No. 46 (Akuntansi Pajak Penghasilan) serta Melanggar ketentuan pasal 66 UU PM.

Sedangkan akuntan publik yang SKP-nya < 30 yang terkena sanksi pembekuan dapat dikenakan sudah mendapat peringatan tertulis selama 3 kali dalam periode 48 bulan seperti yang dikenakan pada akuntan publik S yang dibekukan selama 18 bulan, pelanggaran yang dilakukan adalah akibat PPL dan juga menghambat pemeriksaan. Selain yang disebutkan tadi, akuntan publik juga dapat melanggar ketentuan lainnya, seperti akuntan publik WHW yang SA & SPAP serta pembatasan penugasan audit saat melakukan penugasan audit atas PT. EI dan PT. S.

Akuntan publik yang dikenakan sanksi pencabutan yang jumlah SKP-nya < 30 dapat terjadi karena disebabkan pelanggaran tidak mempunyai KAP, serta dapat juga dikarenakan kasus-kasus lainnya, misalnya pelanggaran atas SA & SPAP serta pelanggaran kode etik.

Akuntan Publik yang telah memenuhi ketentuan SKP tersebut juga dapat terkena sanksi, baik sanksi profesi maupun sanksi karena pelanggaran-pelanggaran terhadap ketentuan Menteri Keuangan dan UU Pasar Modal. Sanksi peringatan atas akuntan publik BS pada saat melakukan audit atas PT. ARTI, Tbk tahun 2004, yaitu seharusnya auditor memberikan nasehat atau arahan agar

pendapatan yang timbul karena restrukturisasi hutang diklasifikasikan dalam akun yang semestinya, PSAK 54 paragraf 22 yang isinya keuntungan netto atas restrukturisasi hutang setelah pajak penghasilan terkait, diakui dalam perhitungan laba bersih untuk periode terjadinya restrukturisasi dan diklasifikasikan sebagai pos luar biasa. Disebut pos luar biasa menurut angka 3 huruf b.3)g peraturan Bapepam No. VIII.G.7 adalah pos luar biasa adalah pos yang berasal dari suatu kejadian atau transaksi yang memenuhi kriteria tidak normal (*unusual*) dan tidak sering terjadi (*infrequent*). Atas hal ini auditor melanggar ketentuan UU No. 8 th. 1995 PM pasal 66 serta SPAP SA seksi 360 paragraf 16 butir e pada akhir audit, auditor akan memerlukan waktu untuk membicarakan hal-hal seperti ketidakberesan atau dugaan ketidakpatuhan terhadap undang-undang dan peraturan yang ditemukan oleh auditor.

Sanksi Pembekuan 12 bulan diberikan kepada akuntan publik J atas pelanggaran pembatasan penugasan audit melanggar angka 5 huruf a Peraturan Bapepam No. VIII.A.2 pada saat melakukan audit PT. PAL, Tbk selama 4 tahun berturut-turut selama tahun 2003-2006.

4.2.3 Distribusi Pemberian Sanksi menurut Jenis KAP

Tabel 4.4
Distribusi Pemberian Sanksi Terhadap Akuntan Publik Menurut Jenis KAP

Jenis KAP	Sanksi yang diberikan				Total
	Peringatan	Pembekuan	Pencabutan	Tidak Terkena Sanksi	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Asing	9 (36%)	4 (16%)	2 (8,0%)	10 (40%)	25 (100%)
Domestik/Lokal	31 (39,7%)	19 (24,4%)	5 (6,4%)	23 (29,5%)	78 (100%)
Total	40 (38,8%)	23 (22,3%)	7 (6,8%)	33 (32%)	103 (100%)

Sumber: IAPI, Bapepam, Depkeu, data diolah

Tabel 4.2 diatas menyajikan distribusi akuntan publik berdasarkan jenis Kantor Akuntan Publik. Jumlah sampel akuntan publik baik yang terkena sanksi maupun yang tidak terkena sanksi yang berafiliasi dengan Kantor Akuntan Publik Asing sebanyak 25 akuntan publik. Akuntan publik yang pada saat melakukan pelanggaran menjadi anggota afiliasi Kantor Akuntan Publik (KAP) asing sebanyak 15 akuntan publik. 9 akuntan publik mendapatkan sanksi peringatan, 4 akuntan publik mendapat saksi pembekuan, dan 2 akuntan publik mendapatkan sanksi pencabutan. Sedangkan 10 akuntan publik tidak terkena sanksi.

Jumlah sampel akuntan publik yang tidak berafiliasi dengan asing baik yang terkena sanksi maupun yang tidak terkena sanksi adalah sebanyak 78 akuntan publik. Sebanyak 31 akuntan publik terkena sanksi peringatan, 19 akuntan publik terkena sanksi pembekuan, dan 5 akuntan publik terkena sanksi pencabutan. Sedangkan sebanyak 23 akuntan publik tidak terkena sanksi.

Akuntan publik dari Afiliasi asing yang terkena sanksi peringatan salah satunya adalah EPS yang kantor akuntan publiknya berafiliasi dengan Kantor Akuntan Publik Asing KI. Pelanggaran yang dilakukan adalah pelanggaran mengenai kompetensi profesional pada saat melakukan audit pada PT. TI, Tbk, dan juga telah dikenakan sanksi oleh organisasi profesi sebelumnya. Atas hal tersebut maka Depkeu memberikan sanksi peringatan tertulis berdasarkan pasal 55 KMK No. 423/KMK.06/2002.

Sanksi pembekuan 18 bulan dikenakan pada Akuntan Publik DS yang berafiliasi dengan Kantor Akuntan Publik Asing PI. Sanksi ini diberikan saat akuntan publik tersebut melakukan penugasan audit dengan PT. MT, Tbk dengan pelanggaran pembatasan penugasan audit, sesuai dengan KMK No. 423/KMK.06/2002 pasal 6 ayat 4.

Sanksi Pencabutan yang diterima oleh 2 orang akuntan publik dikarenakan akuntan publik tersebut tidak mempunyai KAP. Hal ini seperti apa yang ada pada data yang penulis dapatkan. Padahal kondisi ini tidak sesuai dengan teori sebelumnya yang menyatakan bahwa Akuntan Publik yang dikenakan sanksi adalah yang tidak mempunyai KAP.

Sanksi peringatan tertulis diterima oleh akuntan publik MA yang Kantor Akuntan Publiknya tidak bekerjasama/berafiliasi dengan Kantor Akuntan Publik Asing. Akuntan Publik MA selain tidak memenuhi pasal 28 KMK No. 423/KMK.06/2002 mengenai PPL minimum, akuntan publik ini juga melanggar SPAP atas audit PT. KA dan PT. DBS. MA telah melanggar SA Seksi 311 dan juga SA Seksi 318 yaitu akuntan publik tidak melakukan prosedur perencanaan

audit atau prosedur perencanaannya kurang memadai. Selain itu MA juga melanggar SA Seksi 339 yaitu kertas kerja audit kurang memadai dalam mendokumentasikan seluruh prosedur dalam pengujian piutang usaha pada laporan keuangan, tidak terdapat kertas kerja yang menunjukkan akuntan publik telah melakukan pemeriksaan fisik atau prosedur alternatif lain dalam meyakini kewajaran saldo aktiva tetap pada laporan keuangan PT. DBS, kertas kerja audit PT. DBS tidak lengkap sehingga saldo biaya penjualan tidak didukung oleh rincian pada kertas kerja.

Sanksi pembekuan didapatkan oleh akuntan publik AS yang Kantor Akuntan Publiknya tidak bekerjasama/berafiliasi dengan Kantor Akuntan publik Asing. Sanksi pembekuan ini didapatkan karena Akuntan Publik AS karena tidak menyampaikan laporan kegiatan usaha dan keuangan Kantor Akuntan Publik tahun 2002-2006. Akuntan Publik ini juga telah mendapatkan sanksi peringatan sebanyak 3x dalam jangka waktu 48 bulan. Sehingga atas tindakannya ini, AS melanggar ketentuan pasal 37 dan 49 ayat 2 KMK No. 423/KMK.06/2002 dan dikenakan sanksi pembekuan 6 bulan.

Sanksi pencabutan izin didapatkan oleh akuntan publik SS yang Kantor Akuntan Publiknya tidak bekerjasama/berafiliasi dengan Kantor Akuntan publik Asing. Akuntan Publik SS melanggar SPAP dalam audit atas laporan keuangan PT. DN per 31 maret 2004 dan 31 Juni 2004 serta PT. TPN per 31 Des 2003 dan 31 Maret 2004. Pelanggaran yang dilakukan oleh akuntan publik SS ini dikategorikan pelanggaran berat sesuai dengan pasal 48 ayat 5 KMK No. 423/KMK.06/2002 sehingga dikenakan sanksi pencabutan izin. Selain Akuntan

Publik SS yang mendapatkan pencabutan izin atas pelanggaran audit, akuntan publik lainnya mendapatkan sanksi pencabutan izin dikarenakan tidak mempunyai KAP dalam jangka waktu 6 bulan setelah mengundurkan diri. Hal ini melanggar ketentuan pasal 5 ayat 1 dan 3 KMK No. 423/KMK.06/2002.

4.2.4 Distribusi Pemberian Sanksi menurut Gender

Tabel 4.5
Distribusi Pemberian Sanksi Terhadap Akuntan Publik Menurut Gender

Gender	Sanksi yang diberikan				Total
	Peringatan	Pembekuan	Pencabutan	Tidak Terkena Sanksi	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Laki-laki	37 (43%)	21 (24,4%)	5 (5,8%)	23 (26,7%)	86 (100%)
Perempuan	3 (17,6%)	2 (11,8%)	2 (11,8%)	10 (58,8%)	17 (100%)
Total	40 (38,8%)	23 (22,3%)	7 (6,8%)	33 (32%)	103 (100%)

Sumber: IAPI, Bapepam, Depkeu, data diolah

Dalam Tabel 4.3 diatas merupakan tabel distribusi pemberian sanksi yang didistribusikan menurut Gender. Dari sampel yang didapat oleh penulis, 103 akuntan publik baik yang terkena sanksi maupun tidak terkena sanksi, terdiri atas 86 akuntan publik laki-laki, dan 17 akuntan publik perempuan. Hal ini menunjukkan bahwa 83,5% dari total sampel adalah akuntan publik laki-laki dan 16,5% adalah akuntan publik perempuan.

Akuntan publik laki-laki yang terkena sanksi peringatan adalah sebanyak 37 akuntan publik, sebanyak 21 akuntan publik laki-laki terkena sanksi

pembekuan, sanksi pencabutan dikenakan atas 5 akuntan publik laki-laki, sedangkan 23 akuntan publik laki-laki tidak terkena sanksi. Untuk akuntan publik perempuan, yang mendapat sanksi peringatan adalah sebanyak 3 akuntan publik, sanksi pembekuan sebanyak 2 akuntan publik, sanksi pencabutan sebanyak 2 akuntan dan 10 akuntan publik perempuan tidak terkena sanksi.

Untuk akuntan publik laki-laki yang terkena sanksi peringatan salah satunya adalah akuntan publik SM. Akuntan publik ini terkena sanksi dikarenakan akuntan publik tersebut saat melakukan audit atas PT. F, PT. G, PT. RL tidak sesuai dengan SPAP. Beberapa hal dari SPAP yang dilanggar oleh akuntan publik SM adalah:

1. Akuntan publik tidak membuat pernyataan independensi (SA Seksi 220 paragraf 02-07)
2. Akuntan publik tidak melakukan perencanaan audit yang memadai, tidak melakukan prosedur:
 - Prosedur pemahaman dan analisis lingkungan bisnis, karakteristik operasi klien dan pengaruhnya terhadap LK (SA Seksi 318 dan SA Seksi 311 paragraf 06-07),
 - Pemahaman dan analisis pengendalian intern perusahaan (SA Seksi 319 paragraf 1, 2 dan 44 serta SA Seksi 311 paragraf 3),
 - Penilaian risiko audit dan pertimbangan awal materialitas (SA Seksi 311 paragraf 3),
 - Membuat program audit secara tertulis pada setiap audit (SA Seksi 311 paragraf 5).

3. Hasil *review* terhadap kertas kerja tiga sampel perikatan audit menunjukkan bahwa prosedur audit untuk menguji peristiwa kemudian (SA Seksi 560 paragraf 11-12) dan supervisi yang dilakukan (SA Seksi 311 paragraf 13) kurang memadai.

Sanksi Pembekuan yang dikenakan pada akuntan publik laki-laki salah satunya adalah akuntan publik SM yang melanggar SPAP dan kode etik atas kasus audit umum atas PT. KA tahun 2005. akuntan publik ini mendapat sanksi pembekuan selama 10 bulan. Pelanggaran akuntan publik SM adalah ketentuan pasal 55 ayat 1 huruf b KMK No. 423/KMK.06/2002 yang menyatakan bahwa akuntan publik dapat pula dikenakan pembekuan izin apabila akuntan yang bersangkutan mendapat sanksi pembekuan keanggotaan dari IAI atau IAI kompartemen akuntan publik.

Selain akuntan publik SM, akuntan publik PMW yang melakukan pelanggaran SPAP atas audit laporan keuangan PT. MJ tahun 2004, dan juga melakukan pelanggaran pembatasan penugasan audit dengan melakukan audit umum atas laporan keuangan PT. MJ, PT. LAK, dan ANH sejak tahun 2001-2004 juga dibekukan. pelanggaran yang dilakukan oleh akuntan publik SM ini dikategorikan pelanggaran berat sesuai dengan pasal 48 ayat 4 huruf a dan c KMK No. 423/KMK.06/2002 yang dikenakan sanksi pembekuan 24 bulan.

Sanksi pencabutan izin akuntan publik laki-laki salah satu diantaranya adalah akuntan publik MA yang melakukan pelanggaran tidak mempunyai KAP lebih dari 6 bulan setelah mengundurkan diri. Akuntan publik MA melanggar ketentuan pasal 5 ayat 1 dan 3 KMK No. 423/KMK.06/2002. Atas pelanggaran

tersebut, menurut pasal 48 ayat 5 KMK No. 423/KMK.06/2002, dikategorikan sebagai pelanggaran berat.

Sanksi peringatan yang diberikan kepada akuntan publik perempuan salah satunya adalah kepada akuntan publik GMK atas pelanggaran pasal 68 UU PM saat melakukan audit atas PT. SMM. Akuntan publik MIS juga dikenakan sanksi peringatan atas pelanggaran belum sepenuhnya memenuhi SA & SPAP atas audit LK PT. LI tahun 2005. Akuntan publik MIS melakukan pelanggaran atas pasal 24 ayat 1 KMK No. 423/KMK.06/2002.

Sanksi Pembekuan diberikan kepada akuntan publik IM yang merupakan akuntan publik perempuan. Akuntan publik IM melakukan pelanggaran pasal 66 UU PM No. 8 tahun 1995 dan pasal 24 KMK No. 423/KMK.06/2002, atas penugasan audit pada PT. MT, Tbk.

Sanksi pencabutan izin atas akuntan publik wanita diberikan kepada akuntan publik C yang melakukan pelanggaran tidak mempunyai KAP, dan juga akuntan publik RN yang melakukan pelanggaran ketentuan KMK No. 423/KMK.06/2002 pasal 58 ayat 3. Atas pelanggaran-pelanggaran ini kedua akuntan publik wanita tersebut dikenakan sanksi pencabutan izin.

4.2.5 Distribusi Pemberian Sanksi menurut Umur

Tabel 4.6
Distribusi Pemberian Sanksi Terhadap Akuntan Publik Menurut Umur

Umur	Sanksi yang diberikan				Total
	Peringatan	Pembekuan	Pencabutan	Tidak Terkena Sanksi	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Umur 26-45 tahun	7 (30,4%)	3 (13%)	1 (4,3%)	12 (52,2%)	23 (100%)
Umur 46-75 tahun	33 (41,3%)	20 (25%)	6 (7,5%)	21 (26,3%)	80 (100%)
Total	40 (38,8%)	23 (22,3%)	7 (6,8%)	33 (32%)	103 (100%)

Sumber: IAPI, Bapepam, Depkeu, data diolah

Tabel 4.4 menjelaskan tentang distribusi akuntan publik baik yang terkena sanksi maupun yang tidak terkena sanksi berdasarkan kategori umur akuntan publik. Untuk kategori pertama, yaitu kategori akuntan publik yang berumur 26-45 tahun; Akuntan publik yang masuk dalam kategori umur itu dengan sampel penelitian berjumlah 103 adalah 23 akuntan publik. Kategori kedua, akuntan publik yang berada pada rentang umur 46-75 tahun sebanyak 80 akuntan publik. Dari data yang disebutkan diatas sebesar 77.7% adalah akuntan publik yang berada dalam kisaran umur 46-75 tahun, sedangkan 25,3% adalah akuntan publik yang berada dalam kisaran umur 26-45 tahun.

Dalam distribusi pada rentang umur 26-45 tahun, yang terkena sanksi peringatan adalah sebanyak 7 akuntan publik, sanksi pembekuan 3 akuntan

publik, sanksi pencabutan 1 akuntan publik, dan 12 akuntan publik yang tidak terkena sanksi. Sedangkan pada rentang umur 46-75, sebanyak 33 akuntan publik terkena sanksi peringatan tertulis, 20 akuntan publik terkena sanksi pembekuan, sanksi pencabutan sebanyak 6 akuntan publik dan akuntan publik yang tidak terkena sanksi sebanyak 21 akuntan publik.

Sanksi peringatan untuk akuntan publik yang berada dalam kisaran umur 26-45 salah satunya adalah diterima oleh akuntan publik KDS yang melakukan pelanggaran SPAP dalam penugasan kepada KUD SJS. Sanksi peringatan yang lainnya juga diterima oleh akuntan publik GMK yang kasusnya sudah dijelaskan dalam distribusi akuntan publik berdasarkan gender. Adapun akuntan publik OS juga dikenakan sanksi peringatan saat melakukan penugasan audit PT. AR, Tbk yang melanggar pasal 68 huruf b UU PM.

Sanksi pembekuan untuk akuntan publik yang berada dalam kisaran umur 26-45 tahun adalah akuntan publik JAS yang melanggar SPAP dan juga pelanggaran pasal 55 ayat 1 huruf b KMK No. 423/KMK.06/2002. Atas pelanggaran ini akuntan publik JAS dikenakan sanksi pembekuan 24 bulan.

Akuntan publik yang terkena sanksi pencabutan izin yang berada pada kisaran umur 26-45 tahun adalah akuntan publik C yang dicabut izinnya karena tidak mempunyai KAP.

Penulis mencatat beberapa akuntan publik yang berada dalam kisaran umur 46-75 tahun yang terkena sanksi peringatan antara lain akuntan publik RK yang melanggar pasal 66 dan 69 UU PM No. 8 1995 saat melakukan penugasan audit PT. T. Akuntan publik NN yang mendapat penugasan audit pada PT. SD

mendapat sanksi peringatan dikarenakan tidak menyampaikan pemberitahuan yang sifatnya rahasia kepada Bapepam.

Sanksi pembekuan untuk akuntan publik yang berada dalam kisaran umur 46-75 tahun antara lain akuntan publik VS yang mendapatkan sanksi ini dikarenakan adanya pembekuan keanggotaan oleh IAI kompartemen akuntan publik. Sedangkan akuntan publik AI dikenakan sanksi pembekuan 12 bulan dikarenakan melanggar pasal 7 ayat 4 KMK No. 423/KMK.06/2002 saat menerima penugasan audit untuk PT. SJK dan PT. IAT.

Sanksi Pencabutan Izin untuk akuntan publik yang berada dalam kisaran umur 46-75 tahun sebagian besar dikarenakan karena akuntan publik melanggar aturan tentang harus mempunyai KAP. Hal ini seperti yang dialami oleh akuntan publik ZA yang dicabut izinnya karena tidak mempunyai KAP.

4.2.6 Distribusi Pemberian Sanksi menurut Jumlah Profesional

Pada lampiran, dapat dilihat distribusi jumlah profesional untuk masing-masing jenis sanksi yang diberikan, terlihat bahwa untuk masing-masing jumlah profesional memiliki sebaran yang merata untuk masing-masing jenis sanksi yang diberikan.

Pada penelitian ini, distribusi menurut ukuran kantor akuntan publik yang menggunakan jumlah staf perofesional yang ada dalam KAP sebagai ukuran menunjukkan ditribusi sebagai berikut:

Akuntan publik yang terkena sanksi:

1. KAP Kecil (3-20 orang staf profesional): 27 Akuntan Publik,

2. KAP Menengah (21-100 orang staf profesional): 23 Akuntan Publik,
3. KAP Besar (>101 orang staf profesional): 14 Akuntan Publik,

Akuntan publik yang tidak terkena sanksi:

1. KAP Kecil (3-20 orang staf profesional): 14 Akuntan Publik,
2. KAP Menengah (21-100 orang staf profesional): 16 Akuntan Publik,
3. KAP Besar (>101 orang staf profesional): 3 Akuntan Publik.

Dalam data yang didapatkan dari Depkeu tentang jumlah Staf profesional yang dimiliki oleh kantor akuntan publik, didapati dalam kategori akuntan publik yang terkena sanksi terdapat 6 kator akuntan publik yang tidak ada datanya. Hal ini dapat dimungkinkan terjadi ketika akuntan publik tersebut terkena sanksi dan dalam kantor akuntan publiknya tidak mempunyai partner, maka secara otomatis kantor akuntan tersebut juga terkena sanksi atau dalam kata lain dibubarkan.

4.3 Analisis Independensi Chi Square χ^2

Uji Independensi Chi Square χ^2 digunakan untuk menguji apakah terdapat hubungan antara dua variabel dalam tabel kontingensi. Dalam penelitian ini uji independensi digunakan untuk menguji hubungan antara variabel respon yaitu pemberian sanksi dengan variabel-variabel penjelas. Dengan tingkat signifikansi 0,05 ($\alpha = 5\%$) akan diuji hipotesis sebagai berikut:

H_0 = tidak ada hubungan antara pemberian sanksi dengan variabel-variabel penjelas

H_1 = ada hubungan antara pemberian sanksi dengan variabel-variabel penjelas

Apabila χ^2 hitung lebih besar dari χ^2 tabel atau p-value yang diperoleh kurang dari α maka H_0 ditolak. Jika H_0 ditolak berarti ada hubungan antara variabel pemberian sanksi dengan variabel-variabel penjelas.

Tabel 4.7
Uji Chi Square antara Variabel Respon dan Variabel Penjelas

Variabel	χ^2_{obs}	p-value
(1)	(2)	(4)
1. Jumlah SKP	20,507	0,000*
2. KAP	1,384	0,709
3. Umur	5,690	0,128
4. Jumlah Profesional	196,195	0,007*
5. Gender	8,670	0,034*

*) signifikan pada taraf nyata $\alpha = 5$ persen

Dari hasil uji Chi Square di atas, terlihat bahwa variabel-variabel penjelas jumlah SKP, gender, dan jumlah profesional memiliki *p-value* < 0,05, artinya ketiga variabel tersebut berpengaruh signifikan terhadap pemberian sanksi profesi pada akuntan publik.

4.4 Analisis Regresi Logistik Multinomial

Analisis *regresi logistik multinomial* digunakan untuk melihat apakah ada hubungan antara sanksi profesi yang diberikan kepada akuntan publik dengan variabel respon yaitu variabel umur, jumlah SKP, jenis KAP, gender, dan jumlah profesional baik secara simultan maupun parsial. Tingkat signifikan α yang

digunakan sebesar 0,05. Ternyata dalam pengujian model *regresi logistik multinomial* secara simultan didapat tiga variabel yang signifikan secara statistik dengan $\alpha = 5\%$, yaitu variabel jumlah SKP, gender, dan variabel jumlah profesional kantor. Namun secara uji statistik independensi chi square dan uji parsial variabel-variabel tertentu (jumlah profesional) mempengaruhi variabel Y.

4.4.1 Pengujian dan Pendugaan Parameter

Pengujian parameter secara simultan dapat dilihat pada output *model fitting information*. Dari output tersebut terlihat bahwa model penelitian ini memiliki nilai *Log Likelihood* pada final model sebesar 193,304 dan nilai chi square 44,581, dengan tingkat signifikan sebesar 0,000. Model ini memberikan kesimpulan bahwa ada hubungan antara sanksi profesi yang diberikan dengan variabel-variabel penjelas yang digunakan.

Pengujian parameter secara parsial dapat dilihat pada *output parameter estimates*. Model ini menganalisis variabel individu (masing-masing variabel penjelas) dan pemberian sanksi terhadap jenis sanksi yang diberikan.

Model regresi logistik multinomialnya adalah sebagai berikut:

$$g_1(x) = -1,944 + 1,790 D_1 - 1,031 D_2 - 0,233 D_3 + 1,603 D_4 + 0,006 X_5 \dots \dots (4.1)$$

sig : 0,023 0,002 0,115 0,734 0,041 0,023

$g_1(x)$: Persamaan logit untuk kategori “sanksi peringatan”

D_1 : Peubah boneka/dummy jumlah SKP

D_2 : Peubah boneka umur

D_3 : Peubah boneka KAP

D_4 : Peubah boneka gender

X₅ : Variabel jumlah profesional

Dari nilai signifikansi (sig) yang ada, kita bandingkan dengan nilai 0,05. Bila sig<0,05, maka H₀ DITOLAK, artinya variabel X yang diujikan berpengaruh signifikan terhadap variabel Y, atau variabel tersebut layak masuk dalam model. Variabel yang memiliki nilai sigifikansi lebih kecil dari 0,05 adalah jumlah SKP dan gender. Maka variabel jumlah SKP dan gender layak masuk dalam model. Sedangkan variabel umur, jenis KAP, dan jumlah profesional memiliki signifikansi lebih besar dari 0,05. untuk itu ketiga variabel tersebut tidal layak masuk dalam model, atau tida berpengaruh terhadap model.

$$g_2(x) = -1,583 + 1,210 D_1 - 1,228 D_2 - 0,309 D_3 + 1,356 D_4 \dots \dots \dots (4.2)$$

sig : 0,075 0,049 0,107 0,690 0,116

g₂(x) : Persamaan logit untuk kategori "sanksi pembekuan"

D₁ : Peubah boneka jumlah SKP

D₂ : Peubah boneka umur

D₃ : Peubah boneka KAP

D₄ : Peubah boneka gender

X₅ : Variabel jumlah profesional

Dari nilai signifikansi (sig) yang ada, kita bandingkan dengan nilai 0,05. Bila sig<0,05, maka H₀ DITOLAK, artinya variabel X yang diujikan berpengaruh signifikan terhadap variabel Y, atau variabel tersebut layak masuk dalam model. Dari persamaan logit untuk kategori pembekuan, variabel yang memiliki nilai sigifikansi lebih kecil dari 0,05 adalah jumlah SKP. Maka variabel jumlah SKP

layak masuk dalam model. Sedangkan variabel umur, jenis KAP, gender, dan jumlah profesional memiliki signifikansi lebih besar dari 0,05. Untuk itu keempat variabel tersebut tidak layak masuk dalam model, atau tidak berpengaruh terhadap persamaan model.

$$g_3(x) = -19,694 + 20,908D_1 - 1,553 D_2 + 1,505 D_3 - 0,728 D_4 - 0,035 X_5 \dots \dots \dots (4.3)$$

sig : 0,000 0,000 0,241 0,271 0,545 0,160

$g_3(x)$: Persamaan logit untuk kategori 'sanksi pencabutan'

D_1 : Peubah boneka jumlah SKP

D_2 : Peubah boneka umur

D_3 : Peubah boneka KAP

D_4 : Peubah boneka gender

X_5 : Variabel jumlah profesional

Dari nilai signifikansi (sig) yang ada, kita bandingkan dengan nilai 0,05. Bila $sig < 0,05$, maka H_0 DITOLAK, artinya variabel X yang diujikan berpengaruh signifikan terhadap variabel Y, atau variabel tersebut layak masuk dalam model.

Dari persamaan logit untuk kategori pembekuan, variabel yang memiliki nilai signifikansi lebih kecil dari 0,05 adalah jumlah SKP. Maka variabel jumlah SKP layak masuk dalam model. Sedangkan variabel umur, jenis KAP, gender, dan jumlah profesional memiliki signifikansi lebih besar dari 0,05. Untuk itu keempat variabel tersebut tidak layak masuk dalam model, atau tidak berpengaruh terhadap persamaan model.

Hal ini menunjukkan bahwa untuk logit kategori “sanksi peringatan”, persamaannya dibentuk oleh peubah jumlah SKP, gender.

Berbeda dengan persamaan logit untuk kategori “sanksi pembekuan” dan “sanksi pencabutan”, peubah-peubah pembentuknya adalah peubah jumlah SKP saja.

Tanda koefisien dapat menunjukkan besarnya peluang suatu kategori, dimana tanda positif menunjukkan peluang suatu kategori lebih besar daripada kategori pembanding. Sebaliknya tanda koefisien yang negatif berarti peluang kategori tersebut lebih kecil daripada kategori pembanding. Menurut Hosmer dan Lemeshow (1990) penarikan kesimpulan dari model regresi logistik adalah menganalisis nilai *odds ratio* dari variabel dalam model. *Odds ratio* mengukur rasio kecenderungan mengalami suatu kejadian tertentu antara kategori satu dengan kategori yang lain dalam suatu variabel penjelas.

Untuk persamaan 1, jika nilai-nilai D_1 dan D_4 semuanya bernilai nol artinya peluang seorang akuntan yang memiliki jumlah SKP ≥ 30 dan berjenis kelamin perempuan untuk mendapatkan sanksi peringatan 1,944 kali lebih kecil dibanding dengan yang tidak terkena sanksi.

Untuk persamaan 2, jika nilai-nilai D_1 semuanya bernilai nol artinya peluang seorang akuntan yang memiliki jumlah SKP ≥ 30 untuk mendapatkan sanksi pembekuan 1,583 kali lebih kecil dibanding dengan akuntan yang tidak terkena sanksi.

Untuk persamaan 3, jika nilai-nilai D_1 semuanya bernilai nol artinya peluang seorang akuntan yang memiliki jumlah SKP ≥ 30 untuk mendapatkan

sanksi pencabutan 19,694 kali lebih kecil dibanding dengan yang tidak terkena sanksi.

4.4.2 Kecenderungan Peubah-Peubah yang Berpengaruh terhadap Pemberian Sanksi Akuntan Publik

Tabel 4.8
Rasio Kecenderungan (*Odds Ratio*)

Perbandingan Peubah Bebas	Perbandingan Peubah Respons		
	Sanksi Peringatan VS Tidak Terkena Sanksi	Sanksi Pembekuan VS Tidak Terkena Sanksi	Sanksi Pencabutan VS Tidak Terkena Sanksi
(1)	(2)	(3)	(4)
Jumlah SKP			
Jumlah SKP <30 vs Jumlah SKP =30	5,992	3,352	1,2E+09
Jenis Kelamin			
Laki-laki vs Perempuan	4,968		

Sumber:BAPEPAM data diolah kembali

Interpretasi dari rasio kecenderungan di atas, yang kesemuanya menjadikan kategori “tidak terkena sanksi” sebagai pembanding adalah:

A. Untuk kategori “akuntan yang mendapat sanksi berupa peringatan”

- Akuntan yang memiliki SKP<30 cenderung untuk mendapatkan sanksi peringatan 5,992 kali daripada akuntan yang memiliki SKP ≥ 30 .
- Akuntan yang berjenis kelamin laki-laki cenderung untuk mendapatkan sanksi peringatan 4,968 kali daripada akuntan perempuan.

B. Untuk kategori “akuntan yang mendapat sanksi berupa pembekuan”

- Akuntan yang memiliki $SKP < 30$ cenderung untuk mendapatkan sanksi pembekuan 3,352 kali daripada akuntan yang memiliki $SKP \geq 30$.

C. Untuk kategori “akuntan yang mendapat sanksi pencabutan”

- Akuntan yang memiliki $SKP < 30$ cenderung untuk mendapat sanksi pencabutan $1,2E+09$ kali daripada akuntan yang memiliki $SKP \geq 30$.

Pada uji parsial ini, variabel jumlah profesional tidak berpengaruh signifikan terhadap pemberian sanksi profesi. Hal ini bertentangan dari hasil uji Chi Square, dimana variabel jumlah profesional berpengaruh terhadap pemberian sanksi. Ini dapat dimaklumi bahwa variabel jumlah profesional berpengaruh langsung terhadap pemberian sanksi profesi, tetapi tidak signifikan bila bersama-sama dengan variabel lainnya. Namun pada hasil uji simultan, variabel jumlah profesional signifikan, artinya memang variabel ini berpengaruh terhadap pemberian sanksi yang diberikan terhadap Akuntan Publik.

4.5 Pembahasan

Pembahasan hasil analisis regresi multinomial dititik beratkan pada interpretasi koefisien parameter.

- **Jumlah SKP**

Analisis regresi logistik multinomial menunjukkan bahwa variabel jumlah SKP memiliki pengaruh signifikan terhadap pemberian sanksi profesi akuntan publik, baik itu sanksi peringatan, sanksi pembekuan, maupun sanksi pencabutan.

Interpretasi koefisien parameter pada persamaan (4.1), (4.2), dan (4.3) yang bernilai positif menunjukkan bahwa dibandingkan dengan kategori akuntan yang tidak terkena sanksi, akuntan yang memiliki $SKP < 30$ cenderung untuk terkena sanksi dibanding akuntan yang memiliki $SKP \geq 30$. Hal ini dikarenakan kemampuan auditor dalam menghadapi perkembangan bisnis dapat ditingkatkan salah satunya melalui PPL. Adapun materi PPL yang dicatat oleh penulis dalam data yang diberikan oleh IAPI antara lain:

1. Konvergensi Standar Akuntansi Keuangan yang Berlaku di Indonesia dengan IFRS dan IAS,
2. Kajian Penerapan UU No.40 Tahun 2007 Tentang PT dalam Perspektif Pertanggungjawaban Organ PT,
3. Laporan Keuangan & CSR Perubahan UU KUP Terbaru dan Pengaruhnya Terhadap Peranan Akuntan Publik
4. FORKAP: *Current Issues* dan Dialog Interaktif "Moral dan Etika dalam Berprofesi Sebagai Auditor",
5. Akuntansi Forensik, Audit Investigatif dan Mendeteksi Fraud Pelaporan Keuangan Dalam Audit Laporan Keuangan,
6. Persiapan Implementasi Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) oleh KAP dan Evaluasi KAP oleh BPK
7. *Current Issues, Financial Shenanigans-How to Detect Accounting Gimmick and Financial Fraud*, IFRS, Risiko Pailit dalam Laporan keuangan,
8. Tanggung Jawab Akuntan Publik Terhadap Fraud,

9. Seminar “Aplikasi Aturan Etika Profesi Akuntan Publik dan Sudut Pandang Filosofi Etika Bisnis.

Dari beberapa contoh materi PPL yang diberikan dapat dilihat bahwa pelatihan yang diberikan merupakan materi-materi tentang *current issues* yang akan ataupun sedang dihadapi oleh para auditor. Pelatihan-pelatihan yang demikian ini yang dibutuhkan oleh para akuntan publik khususnya para auditor untuk dapat lebih memajukan lagi peran, fungsi, dan juga tanggung jawab seorang akuntan publik dalam menjalankan praktek profesinya.

Pada *empirical researh* ini membuktikan dengan tingkat keyakinan 95% bahwa ada kecenderungan bahwa SKP berpengaruh signifikan terhadap sanksi kepada akuntan publik. Dengan adanya hal ini, kecenderungan untuk meningkatkan jumlah SKP melalui pelatihan-pelatihan baik yang diselenggarakan oleh IAPI maupun pelatihan yang diselenggarakan pihak-pihak lainnya memiliki probabilitas dapat meminimalisasi masalah tuntutan atau risiko atas litigasi yang dihadapi para akuntan publik. Tujuan dari pada peningkatan SKP ini adalah agar praktek-praktek yang dijalankan oleh para akuntan publik ini dapat berjalan sesuai dengan peraturan dan standar yang telah disepakati bersama.

Ada beberapa alasan banyaknya akuntan publik yang tidak mengikuti PPL wajib, antara lain:

- Sanksi yang dikenakan pada akuntan publik saat tidak mengikuti PPL adalah sanksi peringatan. Kondisi sanksi peringatan itu sendirilah yang menurut penulis merupakan salah satu penyebab

para akuntan publik kurang memiliki motivasi untuk mengikuti PPL. Mengingat sanksi peringatan yang tidak dipublikasikan dalam *pers release* baik oleh Bapepam, Depkeu, Maupun IAPI, dapat dipandang sebagai *self sanction* bagi akuntan publik yang tidak akan diketahui oleh kalangan luas. Efek dari pengenaan sanksi peringatan sendiri adalah akuntan publik masih dapat menjalankan praktek-prakteknya, dan setelah 3 kali dalam 48 bulan akuntan publik terkena sanksi peringatan barulah dapat dikenakan sanksi pembekuan.

- Selain faktor diatas, kondisi dari sisi psikologi akuntan publik yang berada dalam kisaran umur 46-75 tahun membuat semangat untuk mengikuti PPL ini menjadi berkurang. Ditambah lagi dengan rutinitas diluar profesi akuntan publik, sehingga membuat waktu yang dikeluarkan untuk mengikuti PPL ini menjadi banyak berkurang.
- Keterbatasan dana juga dikatakan menjadi salah satu pemicu tidak ikut berpartisipasi akuntan publik dalam PPL ini.

- **Gender/Jenis Kelamin**

Analisis regresi logistik multinomial menunjukkan bahwa selain jumlah SKP, peubah jenis kelamin/gender juga berpengaruh secara signifikan terhadap pemberian sanksi yang diterima oleh Akuntan Publik. Ini dapat dilihat dari persamaan (4.1), yaitu pada persamaan logit untuk kategori sanksi peringatan.

Interpretasi koefisien parameter (bernilai positif) pada persamaan (4.1) menunjukkan bahwa dibandingkan dengan kategori akuntan yang tidak terkena sanksi; akuntan yang berjenis kelamin laki-laki cenderung untuk menerima sanksi lebih besar dibanding akuntan perempuan. Namun hal ini tidak berlaku untuk kategori sanksi pembekuan dan pencabutan.

Jika dilihat lagi kedalam suatu data mengenai jumlah akuntan publik laki-laki dan perempuan, maka dapat kita jumpai jumlah akuntan publik laki-laki akan lebih banyak daripada perempuan. Di Indonesia, menurut keterangan yang didapat dari Pak. Djatmoko (Depkeu), kurang lebih 75% dari total akuntan publik di Indonesia adalah laki-laki. Maka dalam penelitian ini pun, sanksi yang diberikan kepada akuntan publik laki-laki juga sangat besar yaitu 63 akuntan publik dari total sampel 103 akuntan publik. Hasil dalam penelitian ini mungkin dapat berbeda dengan kondisi populasi yang tidak sama dengan kondisi di Indonesia.

Pada studi empiris mengenai gender dapat dilihat juga dalam penelitian Chung and Monroe (2001) yang menyatakan bahwa perempuan dapat lebih efisien dan efektif dalam memproses informasi dalam tugas yang kompleks dibanding laki-laki dikarenakan perempuan lebih memiliki kemampuan untuk membedakan dan mengintegrasikan kunci keputusan. Masih dalam literatur tersebut juga dinyatakan bukti bahwa laki-laki relatif kurang mendalam dalam menganalisis inti dari suatu keputusan.

Penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Chung and Monroe (2001). Dari total sampel 103 akuntan publik, sebanyak 86 akuntan

publik adalah laki-laki, dan yang mendapat sanksi adalah sebanyak 63 akuntan publik. Dengan kata lain bahwa 73,3% dari jumlah akuntan publik laki-laki terkena sanksi. Hal ini berbeda dengan akuntan publik perempuan. Dari total sampel 103 akuntan publik, jumlah akuntan publik perempuan adalah 17 akuntan publik. Dengan kata lain bahwa 41,2% akuntan publik perempuan yang terkena sanksi. Hal ini membuktikan bahwa kecenderungan untuk akuntan publik laki-laki terkena sanksi lebih besar dari pada perempuan.

- **Jumlah profesional**

Pada uji independensi Chi Square, dilihat dari nilai asymptot signifikansinya yaitu 0,007 yang lebih kecil dari signifikansi 0,05, variabel jumlah profesional berpengaruh terhadap pemberian sanksi profesi. Namun pada uji parsial, variabel jumlah profesional tidak berpengaruh signifikan terhadap sanksi yang diberikan. Ini dapat dimaklumi bahwa variabel jumlah profesional berpengaruh langsung terhadap pemberian sanksi profesi, tetapi tidak signifikan bila bersama-sama dengan variabel lainnya. Namun pada hasil uji simultan, variabel jumlah profesional signifikan, artinya memang variabel ini berpengaruh terhadap pemberian sanksi yang diberikan terhadap KAP.

Kasus PT. T, Tbk, dimana auditornya adalah sdr. ES. Yang KAP nya memiliki staf profesional sebanyak 15 orang, dapat dijadikan sebuah pelajaran berharga bahwa saat melakukan perikatan audit, seharusnya KAP yang bersangkutan harus menyiapkan sumberdaya yang memadai. Pada waktu itu ES. Beralih bahwa telah dilakukan rekrutmen sebanyak 100 orang staf profesional. Hal ini bukanlah sebagai determinan utama kegagalan audit, Akan tetapi, hal ini

menunjukkan bahwa kesiapan KAP yang bersangkutan kurang saat menerima penugasan auditnya. Kompetensi staf profesional yang direkrut juga dipertanyakan. Karena karakteristik industri dan sifat serta lingkup usaha klien menjadi faktor yang tidak dapat diabaikan dalam penugasan audit.

Kita Ambil contoh KPMG, yang menerapkan pelatihan internal dan eksternal untuk membekali para staf profesionalnya dalam menghadapi penugasan-penugasan yang akan diterima oleh KPMG. Pelatihan ini adalah tujuannya meningkatkan kompetensi dari masing-masing individu. Pelatihan internal secara kontinyu yang dilakukan adalah dengan membekali pengalaman-pengalaman audit serta kemungkinan munculnya tehnik fraud yang spesifik dalam suatu industri tertentu. Hal inilah yang kemungkinan besar terlewatkan oleh sdr. ES.

- **KAP**

Pada uji-uji statistik yang telah dilakukan, baik itu uji independensi Chi Square, uji parsial dan simultan, variabel KAP dengan dua kategori tidak berpengaruh signifikan terhadap pemberian sanksi yang diberikan kepada Akuntan publik. Pada uji pendahuluan independensi chi square, asymptot significant (2 sided) yang dihasilkan adalah 0,709. Dengan signifikan level α 0,05, maka H_0 ditolak, artinya Jenis KAP tidak berpengaruh dalam model.

Para pengerjaan Multinomial Reglog, terlihat pada tabel likelihood ratio tests (uji simultan), digifikansi variabel KAP adalah 0,556. Karena $0,556 > 0,05$, maka dengan kepercayaan 95%, maka H_0 ditolak, artinya Jenis KAP tidak berpengaruh terhadap Y atau tidak masuk dalam model.

Riset yang dilakukan oleh DeAngelo (1981); Francis Krishnan (1999) menerangkan bahwa Big 4 menyediakan kualitas audit yang lebih baik dalam pasar audit US, hal ini dilakukan untuk melindungi reputasi perusahaan dan untuk menghindari biaya tuntutan hukum. Karena US memiliki lingkungan yang memiliki risiko tinggi terhadap tuntutan hukum, maka tidak mungkin untuk membedakan antar pengeluaran untuk tuntutan hukum dan penjelasan tentang perlindungan reputasi tanpa mengkaitkannya dengan konteks wilayah US. Artinya disini kedua penjelasan tadi dibedakan menurut konteks internasional.

Berdasarkan penelitian diatas, KAP asing dianggap memiliki kualitas audit yang lebih bagus dibandingkan dengan KAP lokal. Tetapi hal ini tidak dapat dijadikan sebagai sebuah patokan bahwa KAP Asing cenderung lebih tidak terkena tuntutan hukum. Dalam penelitian ini ditemukan bahwa 60% dari total 25 akuntan publik yang berafiliasi dengan asing terkena sanksi. Sedangkan akuntan publik yang berada dalam KAP lokal sebanyak 70,5% terkena sanksi dari sampel sebanyak 78 akuntan publik yang berada dalam KAP lokal.

- **Umur**

Pada uji pendahuluan Chi Square, variabel umur memiliki Asymtot Significant 0,128. Dengan level signifikan $\alpha = 5\%$ yang digunakan, maka dengan keyakinan 95% menolak H_0 , variabel umur tidak dimasukkan dalam model. Pada pengerjaan multinomial reglog, yaitu pada uji simultan (tabel likelihood ratio tests) didapatkan hasil yang sama dengan uji independensi chi square yaitu nilai signifikan $0,243 > 0,05$. maka dengan keyakinan 95%, H_0 ditolak, artinya variabel umur tidak dimasukkan dalam model.

Bila dibandingkan dengan kategori akuntan yang tidak terkena sanksi, kedua kategori umur yaitu 26-45 tahun dan 46-75 tahun tidak memiliki kecenderungan pada ketiga jenis sanksi yang lain (peringatan, pembekuan, pencabutan). Memang belum ada penelitian empiris yang menyatakan dampak dari perubahan umur manusia. Wawancara saya dengan seorang dokter pun mengatakan bahwa kemampuan otak manusia bukan semata-mata menurun karena pengaruh dari umur, dan secara medis belum pernah dilakukan riset yang demikian, tetapi kemampuan otak lebih dilihat lagi dari input yang pernah dimasukkan kedalam otak tersebut. Input disini yang dimaksud adalah pengetahuan, pengalaman, dan juga faktor nutrisi. Sehingga jika dipetakan lagi, umur yang cenderung muda akan lebih segar ingatannya akan teori-teori dan perasaan ingin mencari pengalaman yang tinggi. Sedangkan kecenderungan orang yang sudah berumur lebih berpengalaman dan rasa pencarian terhadap ilmu barupun sedikit berkurang, hal ini ditunjukkan oleh data yang diperoleh, bahwa sanksi PPL banyak diterima oleh akuntan yang berada dalam kisaran umur 46-75 tahun. Tetapi jika melihat lagi mengenai kondisi akuntan publik di Indonesia, hampir 90% akuntan publik berada dalam kisaran umur diatas 40 tahun. Tetapi dalam penelitian ini variabel umur menjadi tidak signifikan, hal ini dikarenakan jika menggunakan alasan statistik bila dibandingkan dengan kategori akuntan yang tidak terkena sanksi, kedua kategori umur yaitu 26-45 tahun dan 46-75 tahun tidak memiliki kecenderungan pada ketiga jenis sanksi yang lain (peringatan, pembekuan, pencabutan). Dalam artian bahwa peluang untuk terkena sanksi baik yang berumur 26-45 tahun dan 46-75 tahun sama.