

## PENGARUH PENERAPAN PSAK 71, 72, DAN 73 TERHADAP KEMAMPUAN AUDITOR ESKTERNAL

Puri Dwi Rahayu  
puridwi.r21@gmail.com  
Titik Mildawati

Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia (STIESIA) Surabaya

### ABSTRACT

*This research aimed to analyze the effect of implementation of PSAK 71, PSAK 72, and PSAK 73 on the external auditor competence which was in Surabaya, East Java. The research was quantitative research. Moreover, the research object was auditors who were in Surabaya. Moreover, the instrument in data collection technique used questionnaires through Google form. The questionnaires were distributed directly to respondents online. Furthermore, the population was 32 Public Accountant Offices in Surabaya. In line with that, there were 55 people as a sample. Additionally, the data analysis technique used multiple linear regression analysis. The research result concluded that the implementation of PSAK 71, PSAK 72, and PSAK 73 had a positive effect on the external auditor competence who were in Surabaya. This meant, the more the implementation of PSAK 71, PSAK 72, and PSAK 73 occurred in the audit clients' companies, the higher the external auditor competence would be.*

*Keywords: PSAK 71, PSAK 72, PSAK 73, auditor*

### ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisa pengaruh penerapan PSAK 71, PSAK 72, dan PSAK 73 terhadap kemampuan auditor eskternal yang ada di Surabaya, Jawa Timur. Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif. Objek dalam penelitian ini adalah auditor yang ada di kota Surabaya. Teknik pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan kuesioner melalui google form dan disebarakan secara langsung. Populasi dari penelitian ini sebanyak 32 Kantor Akuntan Publik dengan sampel sebanyak 13 Kantor Akuntan Publik dan dengan jumlah responden sebanyak 55 orang. Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Penerapan PSAK 71, PSAK 72, dan PSAK 73 berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor eksternal yang ada di Surabaya. Semakin banyak penerapan PSAK 71, PSAK 72, dan PSAK 73 yang ada pada Perusahaan klien audit maka semakin tinggi pula kemampuan yang dimiliki oleh auditor eksternal.

Kata Kunci: PSAK 71, PSAK 72, PSAK 73, auditor

### PENDAHULUAN

Standar akuntansi internasional adalah IFRS (*International Financial Reporting Standards*). IFRS merupakan standar yang diterbitkan oleh *International Accounting Standard Board* (IASB) yang menjadi standar global untuk penyusunan laporan keuangan perusahaan publik. Pada Januari 2016 IASB menerbitkan tiga standar akuntansi yaitu IFRS 9: *Financial Instruments*, IFRS 15: *Revenue from Contracts with Costumers*, dan IFRS 16: *Leases* menggantikan IAS 17 *Leases* (IFRS Foundation: 2016). Terbitnya kebijakan akuntansi tersebut membuat Indonesia harus segera menyesuaikan dengan kebijakan yang ada.

Standar akuntansi keuangan yang baru diterbitkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK) dengan mengadopsi IFRS yakni PSAK 71 (IFRS 9) tentang Instrumen Keuangan, PSAK 72 (IFRS 15) tentang Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan, dan PSAK 73 (IFRS 16) tentang Sewa. Ketiga PSAK ini terbit pada tahun 2017 dan mulai efektif pada awal tahun 2020. DSAK membolehkan emiten yang ingin lebih dahulu menerapkannya lebih dini.

Kalanjati (2020) PSAK 71 memperkenalkan pendekatan ekspektasi ekonomi masa depan untuk mencatat kemungkinan kerugian pada instrumen keuangan dengan mempertimbangkan berbagai macam informasi, termasuk didalamnya kondisi makro ekonomi dimasa yang akan datang (IAI, 2017). Tujuan dari PSAK 72 adalah untuk menetapkan prinsip yang diterapkan entitas untuk melaporkan informasi yang berguna kepada pengguna laporan keuangan tentang sifat, jumlah, waktu dan ketidakpastian pendapatan dan arus kas yang timbul dari kontrak dengan pelanggan (Dwimartani, 2020). PSAK 73 Sewa memperkenalkan model akuntansi tunggal untuk penyewa dan mensyaratkan agar penyewa mengakui aset dan liabilitas untuk seluruh sewa dengan masa sewa lebih dari 12 bulan, kecuali aset dasarnya bernilai-rendah.

Meningkatnya kompleksitas dan implementasi tepat waktu dari standar baru mendorong regulator lokal dan internasional untuk memberikan auditor eksternal peran yang lebih penting dalam auditor lembaga keuangan (Chaya dan Chedid, 2020). Sebelum Laporan Audit Independen (LAI) diterbitkan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) maka disinilah peran dari auditor eksternal untuk memeriksa apakah laporan keuangan Perusahaan telah disajikan sesuai dengan kebijakan akuntansi yang berlaku saat ini, salah satunya adalah penerapan dari PSAK 71, 72, dan 73.

Berdasarkan dari Latar Belakang yang telah disusun, maka penelitian ini bertujuan untuk menguji : (1) Pengaruh penerapan PSAK 71 terhadap kemampuan auditor eksternal; (2) Pengaruh penerapan PSAK 72 terhadap kemampuan auditor eksternal; (3) Pengaruh penerapan PSAK 73 terhadap kemampuan auditor eksternal.

## TINJAUAN TEORITIS

### Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori Keagenan pertama kali dicetuskan oleh Jensen dan Mackling pada tahun 1976. Teori agensi mencoba menjelaskan kerugian nilai atau kekayaan yang terjadi setiap kali satu pihak bertindak (sebagai agen) untuk yang lain. Begitulah situasi di perusahaan di mana manajemen (*agen*) disewa untuk mengoperasikan perusahaan untuk pemegang saham (*principals*) (Jahera dan Colbert: 1988).

Teori keagenan dapat membantu auditor eksternal sebagai pihak ketiga untuk memahami konflik kepentingan yang mungkin timbul antara *principal* dan agen. Dengan adanya auditor eksternal yang independen diharapkan tidak terjadi kecurangan dalam laporan keuangan yang telah dibuat oleh manajemen. Sekaligus dapat mengevaluasi kinerja agen sehingga akan menghasilkan informasi yang dapat dipahami, dibandingkan, relevan serta dapat dijamin keandalannya. Informasi laporan keuangan tersebut akan berguna bagi investor dan kreditor dalam mengambil keputusan untuk berinvestasi.

### PSAK 71: Instrumen Keuangan

PSAK 71 yang mengadopsi IFRS 9 memperkenalkan model penurunan nilai yang lebih berwawasan ke depan untuk aset keuangan berdasarkan kerugian kredit ekspektasian (Expected Credit Losses/ECL) dimana, penurunan nilai aset keuangan akan diakui berdasarkan peningkatan risiko kredit yang signifikan aset keuangan, sejak pengakuan awal. Model ECL akan memastikan pengakuan kredit yang diharapkan kerugian aset keuangan sejak awal pengakuan aset keuangan (Kalanjati: 2020).

Dwimartani (2020) Klasifikasi - Instrumen Keuangan: (1) Aset keuangan, entitas mengklasifikasikan aset keuangan sebagai berikut: (a) Aset keuangan yang diukur pada nilai wajar melalui laba rugi; (b) Aset keuangan yang diukur pada nilai wajar melalui penghasilan komprehensif lain; (c) Aset keuangan yang diukur pada biaya perolehan diamortisasi. Aset keuangan diukur dengan menggunakan dua dasar yaitu model bisnis entitas dalam mengelola aset keuangan dan karakteristik arus kas kontraktual dari aset keuangan; (2) Liabilitas keuangan, entitas mengklasifikasikan liabilitas keuangan sebagai berikut: (a)

Liabilitas keuangan yang diukur pada nilai wajar melalui laba rugi; (b) Liabilitas keuangan yang diukur pada biaya perolehan diamortisasi; (3) Derivat melekat, entitas mengklasifikasikan derivat melekat sebagai berikut: (a) Kontrak hibrida dengan aset keuangan sebagai kontrak utama; (b) Kontrak lainnya.

### **PSAK 72: Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan**

DSAK IAI (2018) Prinsip utama dari PSAK 72 adalah bahwa entitas mengakui pendapatan dengan jumlah yang mencerminkan imbalan yang diharapkan dalam mentransfer barang atau jasa kepada pelanggan yang membutuhkan dengan menerapkan model lima langkah: (1) Mengidentifikasi kontrak dengan pelanggan yaitu pendapatan dari kontrak dengan pelanggan tidak dapat diakui sampai ada kontrak. Saat menandatangani kontrak dengan pelanggan, perusahaan memperoleh hak untuk menerima manfaat ekonomis dari pelanggan dan menanggung kewajiban untuk mengalihkan barang atau jasa ke pelanggan. Kombinasi dari hak menerima manfaat ekonomis dan kewajiban pelaksanaan menimbulkan aset atau kewajiban; (2) Mengidentifikasi kewajiban pelaksanaan yaitu kewajiban pelaksanaan adalah janji dalam kontrak untuk menyediakan produk atau layanan jasa kepada pelanggan. PSAK 72 mengatur pada tahapan identifikasi kewajiban pelaksanaan dimana pada awal kontrak, entitas mengidentifikasi kewajiban pelaksanaan dari setiap janji untuk mengalihkan kepada pelanggan berupa suatu barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan, atau serangkaian barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan yang secara substansial sama dan memiliki pola pengalihan yang sama kepada pelanggan; (3) Menentukan harga transaksi yaitu harga transaksi adalah jumlah imbalan yang diharapkan bagi perusahaan agar berhak untuk mentransfer barang atau jasa yang dijanjikan untuk pelanggan, tidak termasuk sejumlah yang dikumpulkan atas permintaan pihak ketiga (misalnya PPN); (4) Mengalokasikan harga transaksi terhadap kewajiban pelaksanaan yaitu entitas sering kali harus mengalokasikan harga transaksi ke lebih dari satu kewajiban pelaksanaan dalam kontrak. Jika alokasi diperlukan, harga transaksi dialokasikan ke berbagai kewajiban pelaksanaan didasarkan pada nilai wajar relative; (5) Mengakui pendapatan ketika (atau selama) entitas telah menyelesaikan kewajiban pelaksanaan yaitu entitas memenuhi kewajiban pelaksanaannya ketika pelanggan memperolehnya kendali atas barang atau jasa. Perubahan pengendalian adalah faktor penentu dalam menentukan kapan kewajiban pelaksanaan diselesaikan. Pelanggan mengendalikan produk atau layanan jasa ketika memiliki kemampuan untuk mengarahkan penggunaan dan mendapatkan secara substansial seluruh sisa manfaat ekonomis dari aset atau layanan jasa. Entitas dapat mengakui pendapatan baik sepanjang waktu (*over time*) ataupun pada waktu tertentu (*at a point in time*).

### **PSAK 73: Sewa**

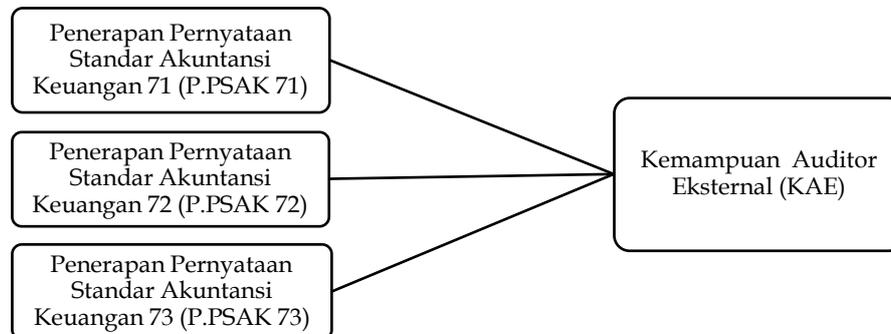
PSAK 73 memperkenalkan pengalihan pengendalian, suatu kontrak adalah atau berisi, sewa jika kontrak tersebut memberikan hak untuk mengendalikan penggunaan aset yang teridentifikasi untuk suatu periode waktu sebagai imbalan. PSAK 73 menyatakan bahwa untuk perjanjian atau kontrak berisi sewa aset, harus ada aset teridentifikasi tertentu yang tidak dapat diganti (baik secara kontrak maupun praktis) penyewa memiliki hak untuk menerima manfaat ekonomi dari aset serta hak untuk mengarahkan penggunaan aset yang teridentifikasi (misalnya hak untuk mengendalikan penggunaan aset). PSAK 73 meniadakan klasifikasi sewa sebagai sewa operasi atau sewa pembiayaan untuk penyewa. Seluruh kontrak sewa dikapitalisasi dengan mengakui nilai kini pembayaran sewa bersama dengan biaya langsung perolehan awalnya dan biaya restorasi (bila ada), dan menyajikannya sebagai aset hak guna. Jika pembayaran sewa dilakukan seiring waktu, perusahaan juga mengakui liabilitas keuangan yang mewakili miliknya kewajiban untuk melakukan pembayaran sewa di masa depan.

## Kemampuan Auditor

Kompetensi berkaitan dengan pendidikan dan pengalaman memadai yang dimiliki akuntan publik dalam bidang auditing dan akuntansi. Dalam melaksanakan audit, akuntan publik harus bertindak sebagai seorang yang ahli di bidang akuntansi dan auditing. Pencapaian keahlian dimulai dengan pendidikan formal, yang selanjutnya diperluas melalui pengalaman dalam praktik audit (Christiawan, 2002).

## Rerangka Pemikiran

Berdasarkan latar belakang dan landasan teori yang telah di jelaskan, maka dapat disusun kerangka pemikiran sebagai berikut:



**Gambar 1**  
Bagan Rerangka Pemikiran

## Pengembangan Hipotesis

### Pengaruh Penerapan PSAK 71 Terhadap Kemampuan Auditor Eksternal

Penerapan PSAK 71 terutama terkait dengan potensi dampak penurunan nilai, dimana akan menyebabkan Beban Penurunan Nilai atau Beban Penyisihan meningkat sehingga kelompok akun Beban juga mengalami peningkatan. Peningkatan pada kelompok Beban akan menyebabkan Laba/Rugi Sebelum Pajak menurun dan berkecenderungan akan menyebabkan terjadinya penurunan pada Laba Bersih.

Berdasarkan PSAK tersebut maka diharapkan auditor eksternal memiliki kemampuan yang mumpuni agar dapat memeriksa dan menganalisa ulang penerapan dari PSAK 71 yang telah diterapkan oleh Perusahaan. Gizta *et al.*, (2021) meneliti tentang Peranan Akuntan Dan Auditor Independen Dalam Mengitung Kerugian Kredit Ekspektasian. Penelitian ini bertujuan untuk melihat pengaruh peran akuntan dan auditor independen dalam menghitung kerugian kredit ekspektasian bagi entitas dibidang keuangan. Adapun hasil dari penelitian ini yaitu peranan akuntan berpengaruh signifikan terhadap kerugian kredit ekspektasian dan peranan auditor independen berpengaruh signifikan terhadap kerugian kredit ekspektasian. Berdasarkan penjelasan tersebut, maka dapat ditarik hipotesis sebagai berikut:

H<sub>1</sub>: Penerapan PSAK 71 berpengaruh terhadap kemampuan auditor eksternal

### Pengaruh Penerapan PSAK 72 Terhadap Kemampuan Auditor Eksternal

Penerapan PSAK 72 teridentifikasi memberikan dampak pada Laporan Keuangan Perusahaan, yaitu pada kolektabilitas pembayaran dalam tahap identifikasi kontrak, perubahan ruang lingkup pada modifikasi kontrak, identifikasi setiap kewajiban pelaksanaan yang tidak dapat dibedakan, garansi yang diidentifikasi bukan sebagai kewajiban pelaksanaan terpisah, dan imbalan variabel yang belum dapat diestimasi.

Hasil penelitian dari Wyk *et al.*, (2020) meneliti tentang *revenue recognition practices in South Africa: an analysis of the decision usefulness of IFRS 15 disclosures*. Hasil penelitian ini yaitu terdapat dua perhatian utama diidentifikasi, yang membahayakan kegunaan keputusan

pengakuan pendapatan. Pertama, *misalignment* antara informasi IFRS 15 dalam laporan keuangan tahunan laporan keuangan dan laporan keuangan interim diidentifikasi pada tahun pertama penerapan IFRS 15. Kedua, asumsi dan pertimbangan khusus mengenai pengakuan pendapatan, menentukan harga transaksi dan kewajiban pengukuran untuk pengembalian, pengembalian uang, dan lainnya yang serupa kewajiban tidak selalu diungkapkan. Perhatian yang lebih besar harus diberikan oleh pembuat dan auditor untuk mengidentifikasi materi asumsi dan pertimbangan mengenai pengakuan pendapatan untuk memberikan informasi yang lebih berkualitas mengenai ketidakpastian khusus untuk meningkatkan kegunaan keputusan keuangan pelaporan. Berdasarkan penjelasan tersebut, maka dapat ditarik hipotesis sebagai berikut:

H<sub>2</sub>: Penerapan PSAK 72 berpengaruh terhadap kemampuan auditor eksternal

### **Pengaruh Penerapan PSAK 73 Terhadap Kemampuan Auditor Eksternal**

Penerapan PSAK 73 ini akan menyebabkan peningkatan Aset Tidak Lancar karena timbulnya Aset Hak Guna yang dikelompokkan dalam Aset Tetap. Sebaliknya, dari sisi Liabilitas akan mengalami peningkatan akibat pengakuan Liabilitas Sewa, sedangkan pada Ekuitas, bergantung pada metode penerapan awal yang digunakan.

Aslaksen dan Baastad (2020) meneliti tentang IFRS 16 *Leases and its Effects on Management Compensation Systems in the Norwegian Retail Industry*. Penelitian ini menyoroti narasumber yaitu kesan mereka sebagai auditor serupa untuk para ahli yang diwawancarai mengenai masalah khas bagi klien mereka. Masalah teknis, seperti tingkat diskonto yang benar untuk digunakan, menuntut dan perusahaan akuntansi telah melihat peningkatan permintaan untuk berkonsultasi. Terlepas dari aspek teknis, tugas penting dan *challenging* untuk perusahaan akuntansi adalah untuk membuat klien mereka sadar akan besarnya standar, dan pentingnya memulai persiapan lebih awal. Perusahaan audit mengalami bahwa itu susah untuk membuat klien mereka sadar akan tekanan waktu dan besarnya standar.

H<sub>3</sub>: Penerapan PSAK 73 berpengaruh terhadap kemampuan auditor eksternal

## **METODE PENELITIAN**

### **Jenis Penelitian dan Gambaran dari Populasi**

Penelitian ini menggunakan metode penelitian kuantitatif. Metode penelitian kuantitatif dapat diartikan sebagai metode penelitian yang berlandaskan pada filsafat positivisme, digunakan untuk meneliti pada populasi atau sampel tertentu, pengumpulan data menggunakan instrumen penelitian, analisis data bersifat kuantitatif/statistik, bertujuan untuk menguji hipotesis yang telah ditetapkan (Sugiyono, 2015: 14). Populasi dalam penelitian ini yaitu seluruh auditor eksternal yang bekerja di 32 KAP yang berada di Surabaya yang telah memperoleh izin dari menteri keuangan per 25 Oktober 2021. Subyek dalam penelitian ini adalah auditor eksternal baik auditor level junior, senior, manajer, dan atau partner.

### **Teknik Pengambilan Sampel**

Sampel adalah bagian dari jumlah dan karakteristik yang dimiliki oleh populasi tersebut (Sugiyono, 2015: 117). Pemilihan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. *Purposive sampling* adalah teknik penentuan sampel dengan pertimbangan tertentu (Sugiyono: 122). Adapun kriteria yang ditentukan yaitu memiliki pengalaman audit terkait implementasi PSAK 71, 72, dan 73 yang telah diterapkan oleh Perusahaan. Dari keseluruhan KAP yang ada di Surabaya, sebanyak 13 KAP dengan 55 auditor eksternal bersedia untuk menjadi obyek penelitian. Sedangkan sisanya tidak dapat ikut berpartisipasi dikarenakan satu dan lain hal.

### **Teknik Pengumpulan Data**

Pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan metode *survey*. Metode *survey* melalui kuesioner ini menghasilkan data primer yang merupakan acuan bagi peneliti dalam

mengelola data guna pengujian hipotesis. Skala likert adalah skala yang dapat digunakan untuk mengukur sikap, pendapat, dan persepsi seseorang tentang suatu objek atau fenomena tertentu. Kuesioner yang dirancang seputar kualifikasi profesional, peran dan tanggung jawab, untuk menilai implementasi PSAK 71, 72, dan 73 menurut auditor eksternal.

### **Variabel dan Definisi Operasional Variabel Kemampuan Auditor Eksternal**

Kompetensi auditor eksternal adalah suatu kemampuan untuk melaksanakan atau melakukan suatu pekerjaan/tugas yang dilandasi atas keterampilan dan pengetahuan serta dukungan oleh sikap kerja yang dituntut oleh pekerjaan itu tersebut (Mawardi *et al.*, 2019). De Angelo (1981), kompetensi auditor diproksikan dalam dua hal yaitu pengetahuan dan pengalaman. Kedua hal tersebut dapat dijabarkan sebagai berikut: (1) Pengetahuan akan prinsip akuntansi dan standar auditing; (2) Pengetahuan tentang jenis industri klien; (3) Pendidikan formal yang sudah ditempuh; (4) Pelatihan, kursus, dan keahlian khusus yang dimiliki; (5) Jumlah klien yang sudah diaudit; (6) Pengalaman dalam melakukan audit; (7) Jenis perusahaan yang pernah diaudit

### **Penerapan PSAK 71**

Penghitungan Kerugian Kredit Ekspektasian (KKE) atau PSAK 71 adalah selisih antara seluruh arus kas kontraktual yang jatuh tempo kepada entitas sesuai dengan kontrak dan seluruh arus kas yang diperkirakan diterima entitas (yaitu seluruh kekurangan kas), didiskontokan dengan suku bunga efektif awal (atau suku bunga efektif yang disesuaikan dengan kredit untuk aset keuangan yang dibeli atau yang berasal dari aset keuangan memburuk) Gizta *et al.*, (2021). Dalam Gizta *et al.*, (2021) disebutkan bahwa indikator yang digunakan untuk mengukur perhitungan kredit ekspektasian atau PSAK 71 adalah sebagai berikut: (1) Pengakuan kerugian kredit ekspektasian; (2) Menentukan peningkatan risiko kredit secara signifikan; (3) Pengukuran kerugian kredit ekspektasian

### **Penerapan PSAK 72**

Firmasyah (2020) PSAK 72 memiliki poin penting yakni pengakuan pendapatannya hanya dapat dilakukan setelah terjadinya serah terima dan memenuhi lima kriteria yang telah diatur dalam standar akuntansi. Dalam PSAK PSAK 72 juga mengatur bahwa korporasi harus dapat mengidentifikasi semua kontrak dengan pelanggan yang dimiliki sebelum mengakui perolehan pendapatannya termasuk persyaratan khusus pada proses pengakuan pendapatan. PSAK 72 (2018) memperkenalkan pendekatan 5 langkah dalam pengakuan pendapatan yaitu: (1) Identifikasi kontrak dengan pelanggan; (2) Identifikasi kewajiban pelaksanaan dalam kontrak; (3) Menetapkan harga transaksi; (4) Alokasikan harga transaksi terhadap kewajiban pelaksanaan dalam kontrak; (5) Mengakui pendapatan ketika (atau selama) entitas memenuhi kewajiban pelaksanaan.

### **Penerapan PSAK 73**

DSAK IAI menerbitkan PSAK 73 yang berisikan mengenai pengakuan, pengukuran dan penyajian serta pengungkapan atas sewa terutama dalam sisi penyewa. Dimana PSAK 73 mewajibkan dari sisi penyewa untuk menerapkan sewa pembiayaan (Safitri *et al.* 2018). PSAK 73 akan membawa dampak perubahan pada *ratio* keuangan dalam *bottom-line financial* menggunakan pernyataan angka. Dimana laba bersih yang dicapai oleh suatu perusahaan akan tercapai apabila perusahaan mampu mengoperasikan aset produktifnya dan melakukan ketepatan penentuan biaya sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai. Mahmudah dan Mildawati (2021) mengatakan bahwa rasio keuangan tidak hanya memberikan manfaat kepada manajemen perusahaan, kreditur, dan investor untuk pengambilan keputusan saja, tetapi juga dapat membantu menganalisis tren kinerja sebuah perusahaan, membatu

stakeholder untuk membandingkan hasil keuangan suatu perusahaan dengan perusahaan pesaingnya, dan dapat menunjukkan letak permasalahan keuangan perusahaan serta kekuatan dan kelemahan suatu perusahaan. PSAK 73 (2018) mengidentifikasi kontrak mengandung sewa yaitu: (1) Identifikasi kontrak; (2) Jangka waktu sewa (3) Nilai aset dasar pengakuan aset; (4) Pengakuan aset hak guna dan liabilitas sewa.

### **Teknik Analisis Data Statistik Deskriptif**

Statistik deskriptif adalah statistik yang digunakan untuk menganalisis data dengan cara mendeskripsikan atau menggambarkan data yang telah terkumpul sebagaimana adanya tanpa bermaksud membuat kesimpulan yang berlaku untuk umum atau generalisasi (Sugiyono, 2015: 207).

### **Pilot Test**

Pada penelitian ini, dilakukan Pilot test terlebih dahulu untuk menguji reliabilitas dan validitas instrumen penelitian sebelum kuesioner disebarkan pada responden sesungguhnya. Setelah itu kuesioner akan didistribusikan kepada para responden yang sesungguhnya.

### **Uji Kualitas Data**

#### **Uji Validitas**

Uji validitas item adalah uji statistik yang digunakan guna menentukan seberapa valid suatu item pertanyaan mengukur variabel yang diteliti. Untuk proses ini, akan digunakan Uji Korelasi Pearson Product Moment. Apabila pearson correlation yang didapat memiliki nilai signifikansi di bawah 0,05 atau sig. < 0,05 berarti data yang diperoleh adalah valid, dan jika korelasi skor masing-masing butir pertanyaan dengan total skor mempunyai tingkat signifikansi di atas 0,05 atau sig. > 0,05 maka data yang diperoleh adalah tidak valid.

#### **Uji Reliabilitas**

Uji reliabilitas item adalah uji statistik yang digunakan guna menentukan reliabilitas serangkaian item pertanyaan dalam kehandalannya mengukur suatu variabel. Uji Reliabilitas dilakukan dengan uji *Alpha Cronbach*. Jika nilai alpha > 0,7 artinya reliabilitas mencukupi (sufficient reliability) sementara jika alpha > 0,80 ini mensugestikan seluruh item reliabel dan seluruh tes secara konsisten secara internal karena memiliki reliabilitas yang kuat.

#### **Uji Asumsi Klasik**

##### **Uji Normalitas**

Uji normalitas berguna untuk menentukan data yang telah dikumpulkan berdistribusi normal atau diambil dari populasi normal. Uji normalitas dalam penelitian ini menggunakan One Sample Kormogrov-Smirnov Test. Dasar pengambilan keputusan dilihat dari nilai sig. Unstandardized Residual yang dihasilkan. Jika nilai sig > 5%, maka dapat disimpulkan bahwa residual menyebar normal, dan jika nilai sig < 5%, maka dapat disimpulkan bahwa residual menyebar tidak normal (Basuki, 2015: 18).

##### **Uji Multikolinearitas**

Multikolinearitas adalah adanya hubungan linear antara peubah bebas X dalam model regresi ganda. Pendeteksian multikolinearitas dapat dilihat dari nilai *Variance Inflation Factors* (VIF), apabila nilai VIF < 10 maka tidak terdapat mutikolinearitas diantara variabel independen, dan sebaliknya (Basuki, 2015: 21).

##### **Uji Heteroskedastisitas**

Heteroskedastisitas adalah adanya ketidaksamaan varian dari residual untuk semua

pengamatan pada model regresi. Uji heteroskedastisitas dilakukan untuk mengetahui adanya penyimpangan dari syarat-syarat asumsi klasik pada model regresi, di mana dalam model regresi harus dipenuhi syarat tidak adanya heteroskedastisitas. Uji heteroskedastisitas dalam penelitian ini menggunakan uji glesjer, dengan cara melihat nilai sig. yang dihasilkan. Apabila nilai sig > 5%, maka dapat dikatakan terbebas dari heteroskedastisitas (Basuki, 2015: 22).

### Analisis Regresi Linier Berganda

Model analisis regresi linier berganda digunakan untuk menjelaskan hubungan dan seberapa besar pengaruh variabel-variabel bebas (independen) terhadap variabel terikat (dependen) (Ghozali, 2018: 95). Dalam penelitian ini dimana analisis yang digunakan untuk mengetahui hubungan antara variabel independen penerapan PSAK 71, 72, dan 73, terhadap variabel dependen yaitu kemampuan auditor eksternal.

### Uji Hipotesis

#### Uji Koefisien Determinasi ( $R^2$ )

Uji ini digunakan untuk mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen. Koefisien determinasi dihitung dengan mengkuadratkan koefisien korelasi yang telah ditemukan, dan selanjutnya dikalikan dengan 100%. Koefisien determinasi (penentu) dinyatakan dalam persen (Ghozali 2013: 154). Nilai koefisien determinasi antara 0 dan 1. Kriteria untuk menguji koefisien determinasi adalah bila  $R^2$  mendekati angka 1 atau semakin besar nilai  $R^2$  bahwa terdapat kontribusi dan dapat dikatakan variabel independen berpengaruh secara simultan terhadap variabel dependen.

#### Uji Kelayakan Model (Uji F)

Uji F disebut sebagai uji kelayakan model (*goodness of fit*), yaitu untuk menguji apakah terdapat pengaruh signifikan pada model penelitian, yang berarti layak untuk diuji (Ghozali, 2011: 84). Pengambilan keputusan pada uji kelayakan model ini, yaitu: (a) Jika nilai sig F > 0,05 maka model uji dikatakan tidak layak digunakan karena tidak dapat memprediksi nilai observasinya; (b) Jika nilai sig F < 0,05 maka model uji dikatakan layak digunakan karena dapat memprediksi nilai observasinya.

#### Uji Parsial (Uji t)

Uji t dilakukan untuk menguji pengaruh dari variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini secara individual dalam menerangkan variasi variabel dependen. Dengan melakukan pengujian ini, dapat diketahui apakah hipotesis diterima atau ditolak, sehingga dapat diketahui apakah variabel independen mempunyai pengaruh terhadap variabel dependen atau tidak. Uji t dengan tingkat signifikansi 5% ( $\alpha = 0,05$ ). Apabila nilai signifikan > 0,05 maka hipotesis ditolak. Begitupun sebaliknya, apabila nilai signifikan < 0,05 maka hipotesis diterima atau variabel independen signifikan terhadap variabel dependen.

## ANALISIS DAN PEMBAHASAN Statistik Deskriptif

Tabel 1  
Hasil Uji Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Penerapan PSAK 71	55	33,00	60,00	52,4182	6,01446
Penerapan PSAK 72	55	21,00	35,00	30,7455	2,93900
Penerapan PSAK 73	55	25,00	35,00	30,8545	2,91496
Kemampuan Auditor Eksternal	55	39,00	65,00	56,5091	5,50378

Sumber: Data primer diolah, 2022

Interpretasi dari hasil uji analisis deskriptif yaitu untuk PSAK 71 menunjukkan bahwa nilai maksimum sebesar 60, nilai minimum sebesar 33, nilai mean sebesar 52,4182 dan standar deviasi sebesar 6,01446. Untuk PSAK 72 menunjukkan bahwa nilai maksimum sebesar 35, nilai minimum sebesar 21, nilai mean sebesar 30,7455 dan standar deviasi sebesar 2,93900. Untuk PSAK 73 menunjukkan bahwa nilai maksimum sebesar 35, nilai minimum sebesar 25, nilai mean sebesar 30,8545 dan standar deviasi sebesar 2,91496. Dan untuk Kemampuan Auditor Eksternal menunjukkan bahwa nilai maksimum sebesar 65, nilai minimum sebesar 39, nilai mean sebesar 56,5091 dan standar deviasi sebesar 5,50378.

**Pilot Test**

Penyebaran kuesioner diawali dengan pilot test terhadap 20 responden. Dalam penyebaran kuisoner yang dibagikan, semua responden mengisi kuisoner dengan baik dan hasil dari kuesioner tersebut untuk mengetahui potensi masalah yang ada dalam *pre-testing* tersebut.

**Uji Validitas**

**Tabel 2**  
**Hasil Uji Validitas Pilot Test**

Hasil Uji Validitas Variabel Kemampuan Auditor Eksternal (Y)			
No. Butir Soal	rhitung	rtabel 5% (20)	Keterangan
1	0,821	0,468	Valid
2	0,673	0,468	Valid
3	0,602	0,468	Valid
4	0,760	0,468	Valid
5	0,864	0,468	Valid
6	0,652	0,468	Valid
7	0,517	0,468	Valid
8	0,800	0,468	Valid
9	0,831	0,468	Valid
10	0,714	0,468	Valid
11	0,824	0,468	Valid
12	0,695	0,468	Valid
13	0,487	0,468	Valid

Hasil Uji Validitas Variabel Penerapan PSAK 71 (X <sub>1</sub> )			
No. Butir Soal	rhitung	rtabel 5% (20)	Keterangan
1	0,852	0,468	Valid
2	0,942	0,468	Valid
3	0,922	0,468	Valid
4	0,935	0,468	Valid
5	0,957	0,468	Valid
6	0,904	0,468	Valid
7	0,874	0,468	Valid
8	0,800	0,468	Valid
9	0,861	0,468	Valid
10	0,926	0,468	Valid
11	0,935	0,468	Valid
12	0,935	0,468	Valid

Hasil Uji Validitas Variabel Penerapan PSAK 72 (X <sub>2</sub> )			
No. Butir Soal	rhitung	rtabel 5% (20)	Keterangan

1	0,837	0,468	Valid
2	0,860	0,468	Valid
3	0,933	0,468	Valid
4	0,880	0,468	Valid
5	0,926	0,468	Valid
6	0,926	0,468	Valid
7	0,792	0,468	Valid

Hasil Uji Validitas Variabel Penerapan PSAK 73 (X <sub>3</sub> )			
No. Butir Soal	rhitung	rtabel 5% (20)	Keterangan
1	0,496	0,468	Valid
2	0,900	0,468	Valid
3	0,732	0,468	Valid
4	0,655	0,468	Valid
5	0,629	0,468	Valid
6	0,679	0,468	Valid
7	0,530	0,468	Valid

Sumber: Data primer diolah, 2022

Berdasarkan perbandingan antara nilai rhitung dengan rtabel, maka dapat disimpulkan bahwa semua butir soal adalah Valid, sehingga dapat digunakan untuk analisa lebih lanjut serta kuesioner dapat diajukan kepada responden lainnya.

### Uji Reliabilitas

Tabel 3  
Hasil Uji Validitas Pilot Test

No.	Variabel	Koefisien Alpha Cronbach's	Keterangan
1	Kemampuan Auditor Eksternal	0,937	Reliabel
2	Penerapan PSAK 71	0,979	Reliabel
3	Penerapan PSAK 72	0,976	Reliabel
4	Penerapan PSAK 73	0,949	Reliabel

Sumber: Data primer diolah, 2022

Nilai *Cronbach's Alpha* pada variabel Kemampuan auditor eksternal (Y) sebesar 0,937, Penerapan PSAK 71 (X<sub>1</sub>) sebesar 0,979, Penerapan PSAK 72 (X<sub>2</sub>) sebesar 0,976, dan Penerapan PSAK 73 (X<sub>3</sub>) sebesar 0,949. Dapat disimpulkan bahwa variabel-variabel tersebut adalah reliabel.

### Uji Kualitas Data Uji Validitas

Tabel 4  
Hasil Uji Validitas

Hasil Uji Validitas Variabel Kemampuan Auditor Eksternal (Y)			
No. Butir Soal	Koefisien Korelasi	Nilai Signifikan	Keterangan
1	0,728	0,266	Valid
2	0,586	0,266	Valid
3	0,602	0,266	Valid
4	0,549	0,266	Valid
5	0,740	0,266	Valid
6	0,611	0,266	Valid

7	0,525	0,266	Valid
8	0,674	0,266	Valid
9	0,591	0,266	Valid
10	0,555	0,266	Valid
11	0,583	0,266	Valid
12	0,752	0,266	Valid
13	0,438	0,266	Valid

**Hasil Uji Validitas Variabel Penerapan PSAK 71 (X<sub>1</sub>)**

No. Butir Soal	Koefisien Korelasi	Nilai Signifikan	Keterangan
1	0,751	0,266	Valid
2	0,853	0,266	Valid
3	0,789	0,266	Valid
4	0,788	0,266	Valid
5	0,742	0,266	Valid
6	0,799	0,266	Valid
7	0,673	0,266	Valid
8	0,617	0,266	Valid
9	0,597	0,266	Valid
10	0,659	0,266	Valid
11	0,840	0,266	Valid
12	0,691	0,266	Valid

**Hasil Uji Validitas Variabel Penerapan PSAK 72 (X<sub>2</sub>)**

No. Butir Soal	Koefisien Korelasi	Nilai Signifikan	Keterangan
1	0,670	0,266	Valid
2	0,613	0,266	Valid
3	0,601	0,266	Valid
4	0,763	0,266	Valid
5	0,683	0,266	Valid
6	0,794	0,266	Valid
7	0,593	0,266	Valid

**Hasil Uji Validitas Variabel Penerapan PSAK 73 (X<sub>3</sub>)**

No. Butir Soal	Koefisien Korelasi	Nilai Signifikan	Keterangan
1	0,586	0,266	Valid
2	0,715	0,266	Valid
3	0,719	0,266	Valid
4	0,707	0,266	Valid
5	0,632	0,266	Valid
6	0,658	0,266	Valid
7	0,673	0,266	Valid

Sumber: Data primer diolah, 2022

Berdasarkan tabel di atas, semua instrumen mempunyai nilai signifikansi < 5% dan r hitung > r tabel, dimana r tabel sebesar 0,266 sehingga semua instrumen dikatakan valid.

## Uji Realibilitas

**Tabel 5**  
**Hasil Uji Realibilitas**

No.	Variabel	Koefisien Alpha Cronbach's	Keterangan
1	Kemampuan Auditor Eksternal	0,849	Reliabel
2	Penerapan PSAK 71	0,917	Reliabel
3	Penerapan PSAK 72	0,797	Reliabel
4	Penerapan PSAK 73	0,792	Reliabel

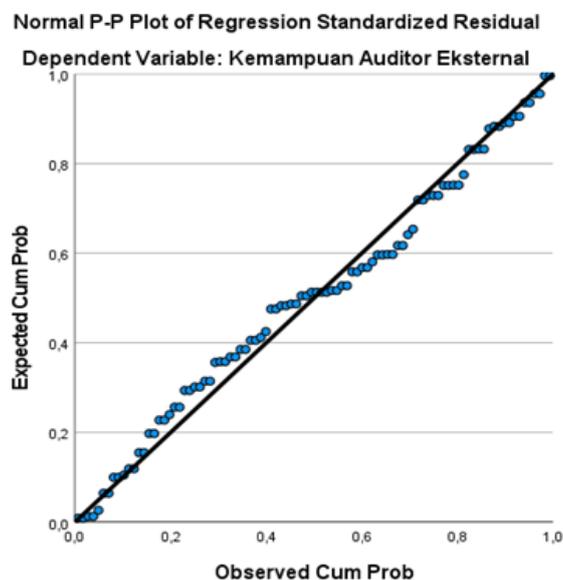
Sumber: Data primer diolah, 2022

Nilai *Cronbach's Alpha* pada variabel Kemampuan Auditor Eksternal sebesar 0,849, Penerapan PSAK 71 sebesar 0,917, Penerapan PSAK 72 sebesar 0,797, dan Penerapan PSAK 73 sebesar 0,792. Dapat disimpulkan bahwa variabel tersebut reliabel.

## Uji Asumsi Klasik

### Uji Normalitas

Uji normalitas berguna untuk menentukan data yang telah dikumpulkan berdistribusi normal atau tidak. Hasil uji normalitas data P-Plot disajikan pada gambar sebagai berikut:



**Gambar 2**  
**Normal P-Plot**

Sumber: Data primer diolah, 2022

Jika distribusi data residual normal, maka garis menggambarkan data sesungguhnya akan mengikuti garis diagonalnya. Sehingga dapat disimpulkan distribusi data residual normal. Pengujian berikutnya yaitu *Kolmogrov-Smirnov Test* yang disajikan sebagai berikut ini:

**Tabel 6**  
**Hasil Uji Normalitas**

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test		
		Unstandardized Residual
N		94
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	,0000000
	Std. Deviation	3,21300116
Most Extreme Differences	Absolute	,072
	Positive	,072
	Negative	-,071
Test Statistic		,072
Asymp. Sig. (2-tailed) <sup>c</sup>		,200 <sup>d</sup>
Monte Carlo Sig. (2-tailed) <sup>e</sup>	Sig.	,257
	99% Confidence Interval	,246
	Lower Bound Upper Bound	,268

- a. Test distribution is Normal.
- b. Calculated from data.
- c. Lilliefors Significance Correction.
- d. This is a lower bound of the true significance.
- e. Lilliefors' method based on 10000 Monte Carlo samples with starting seed 2000000.

Sumber: Data primer diolah, 2022

Dari hasil uji normalitas menunjukkan bahwa besarnya nilai signifikansi yaitu 0,200 dan dari hasil tersebut dapat disimpulkan  $0,200 > 0,05$  sehingga data sudah terdistribusi dengan normal.

**Uji Multikolinearitas**

Uji multikolinieritas bertujuan untuk mengetahui apakah dalam model regresi ditemukan adanya multikolinieritas antar variabel independen. Model regresi yang baik seharusnya tidak terdapat korelasi antar variabel bebas. Berikut ini merupakan hasil uji multikolinearitas:

**Tabel 7**  
**Hasil Uji Multikolinieritas**

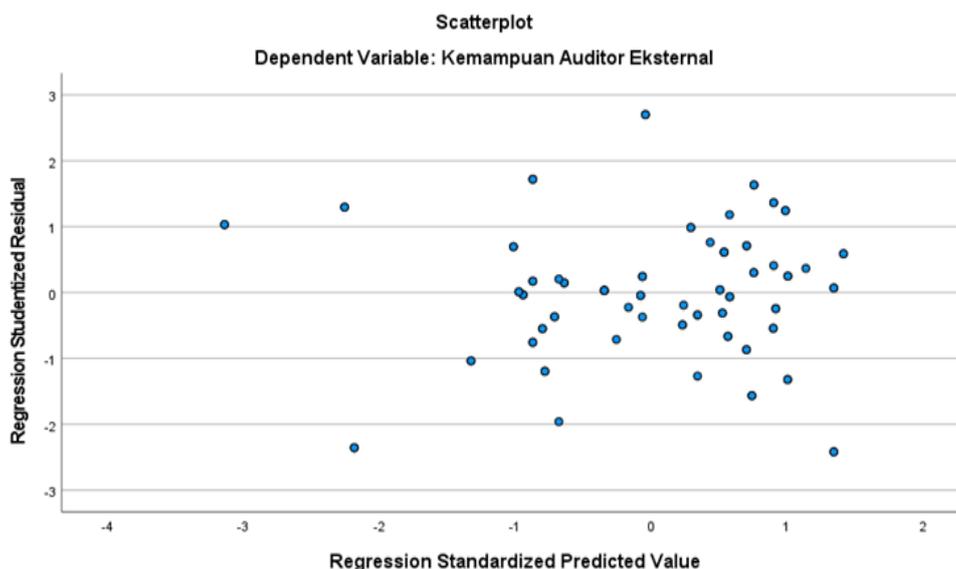
No.	Variabel	Perhitungan		Keterangan
		Tolerance	VIF	
1	Penerapan PSAK 71	0,332	3,016	Tidak terjadi multikolinieritas
2	Penerapan PSAK 72	0,408	2,449	Tidak terjadi multikolinieritas
3	Penerapan PSAK 73	0,465	2,148	Tidak terjadi multikolinieritas

Sumber: Data primer diolah, 2022

Berdasarkan tabel di atas menunjukkan bahwa semua variabel independen mempunyai nilai *tolerance*  $\geq 0,10$  dan *Variance Inflation Factor* (VIF)  $\leq 10$ , maka dapat disimpulkan bahwa pada penelitian ini tidak terjadi multikolinieritas antar variabel dalam model regresi sehingga baik dan dapat digunakan untuk uji selanjutnya.

**Uji Heteroskedastisitas**

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain. Berikut ini merupakan hasil uji heteroskedastisitas:



**Gambar 3**  
**Hasil Uji Heteroskedastisitas**  
**Sumber: Data primer diolah, 2022**

Berdasarkan gambar di atas menunjukkan bahwa titik-titik menyebar secara acak serta tidak membentuk sebuah pola tertentu dengan jelas dan tersebar baik di atas maupun dibawah angka 0 pada sumbu Y. Hal ini berarti tidak terjadi heteroskedastisitas pada model regresi.

Uji glejser dapat dilihat dengan menghasilkan regresi nilai absolute residual terhadap variabel independen lainnya. Berikut ini merupakan hasil uji glesjer:

**Tabel 8**  
**Hasil Uji Heteroskedastisitas Glesjer**

Model		Unstandardized		Standardized	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	4,342	2,516		1,725	,088
	P. PSAK 71	-,009	,062	-,025	-,140	,889
	P. PSAK 72	-,069	,112	-,101	-,619	,538
	P. PSAK 73	,020	,109	,029	,186	,853

**Sumber: Data primer diolah, 2022**

Dari hasil uji glejser menunjukkan bahwa dalam analisis regresi tidak terdapat gejala heterokedastisitas, yang dapat dibuktikan dari nilai signifikansi variabel P. PSAK 71 sebesar 0,889, P. PSAK 72 sebesar 0,538, dan P. PSAK 73 sebesar 0,853. Hasil tersebut dikarenakan hasil uji glejser memiliki nilai probabilitas signifikan lebih dari 5%.

## Analisis Regresi Berganda

**Tabel 9**  
**Hasil Uji Analisis Linier Berganda**  
**Coefficients<sup>a</sup>**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	9,772	3,792		2,577	,012
P. PSAK 71	,415	,093	,463	4,457	<,001
P. PSAK 72	,479	,169	,265	2,836	,006
P. PSAK 73	,332	,164	,177	2,020	,046

a. Dependent Variable: Kemampuan Auditor Eksternal

Sumber: Data primer diolah, 2022

Berdasarkan tabel di atas dapat dibuat persamaan regresi sebagai berikut:

$$KAE = 9,772 + 0,415 \text{ PSAK 71} + 0,479 \text{ PSAK 72} + 0,332 \text{ PSAK 73}$$

Hasil persamaan regresi linier berganda pada tabel di atas, menjelaskan setiap variabel yaitu apabila nilai variabel yang terdiri dari penerapan PSAK 71, PSAK 72, dan PSAK 73 mempunyai nilai nol, maka variabel KAE akan tetap sebesar 9,772, karena nilai konstanta menunjukkan nilai sebesar 9,772. Nilai koefisien PSAK 71 sebesar 0,415 menunjukkan bahwa variabel PSAK 71 berpengaruh positif terhadap KAE. Artinya setiap ada kenaikan 1% pada variabel PSAK 71, maka akan terjadi kenaikan sebesar 0,415 pada variabel KAE. Nilai koefisien PSAK 72 sebesar 0,479 menunjukkan bahwa variabel PSAK 72 berpengaruh positif terhadap KAE. Artinya setiap ada kenaikan 1% pada variabel PSAK 72, maka akan terjadi kenaikan sebesar 0,479 pada variabel KAE. Nilai koefisien PSAK 73 sebesar 0,332 menunjukkan bahwa variabel PSAK 73 berpengaruh positif terhadap KAE. Artinya setiap ada kenaikan 1% pada variabel PSAK 73, maka akan terjadi kenaikan sebesar 0,332 pada variabel KAE.

### Uji Hipotesis

#### Uji Koefisien Determinasi (R<sup>2</sup> dan Adjusted R<sup>2</sup>)

Nilai yang digunakan dalam koefisien determinasi adalah nilai *R Square*. Nilai tersebut digunakan untuk mengukur seberapa besar kemampuan model dalam menerangkan variabel dependen. Berikut ini merupakan adalah hasil uji koefisien determinasi:

**Tabel 10**  
**Hasil Uji Koefisien Determinasi**

Model Summary <sup>b</sup>					
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,824 <sup>a</sup>	,679	,668	3,26611	1,829

a. Predictors: (Constant), P.PSAK 73, P.PSAK 72, P.PSAK 71

b. Dependent Variable: Kemampuan Auditor Eksternal

Sumber: Data primer diolah, 2022

Berdasarkan tabel di atas menunjukkan bahwa besarnya koefisien determinasi sebesar 0,668 atau 66,8%. Hal ini mengindikasikan bahwa kontribusi variabel Penerapan PSAK 71, 72, dan 73 adalah sebesar 66,8% sedangkan 33,2% (100%-66,8%) ditentukan oleh faktor lain di luar variabel yang tidak digunakan dalam penelitian ini.

### Uji F

Uji F bertujuan untuk mengetahui kelayakan model apakah terdapat pengaruh signifikan pada model penelitian, yang berarti layak untuk diuji. Pengujian ini dilakukan

dengan cara melihat nilai F hitung yang dibandingkan dengan nilai F tabel, sedangkan nilai Sig. dibandingkan dengan nilai signifikansi sebesar 0,05. Berikut ini merupakan hasil uji F:

**Tabel 11**  
**Hasil Uji F**

ANOVA <sup>a</sup>						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2027,426	3	675,809	63,352	<,001 <sup>b</sup>
	Residual	960,074	90	10,667		
	Total	2987,500	93			

a. *Dependent Variable:* Kemampuan Auditor Eksternal

b. *Predictors:* (Constant), P.PSAK 73, P.PSAK 72, P.PSAK 71

Sumber: Data primer diolah, 2022

Berdasarkan tabel hasil uji F menunjukkan bahwa nilai F hitung bernilai positif sebesar 63,352 > 2,78 dari F tabel dengan nilai probabilitas (sig) sebesar < 0,001 maka keputusannya hipotesis diterima. Hal tersebut memiliki arti bahwa model uji dikatakan layak digunakan karena dapat memprediksi nilai observasinya.

### Uji t

Uji t dilakukan untuk menguji pengaruh dari variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini secara individual dalam menerangkan variasi variabel dependen yakni Penerapan PSAK 71, 72 dan 73 terhadap Kemampuan Auditor Eksternal. Berikut ini merupakan hasil uji t:

**Tabel 12**  
**Hasil Uji t**

Coefficients <sup>a</sup>						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	9,772	3,792		2,577	,012
	P. PSAK 71	,415	,093	,463	4,457	<,001
	P. PSAK 72	,479	,169	,265	2,836	,006
	P. PSAK 73	,332	,164	,177	2,020	,046

a. *Dependent Variable:* Kemampuan Auditor Eksternal

Sumber: Data primer diolah, 2022

Dari hasil uji t maka dapat diketahui hasil sebagai berikut: (1) Variabel penerapan PSAK 71 memiliki nilai t hitung sebesar 4,457 dan sig sebesar <,001. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa t hitung > t tabel yaitu 4,457 > 2,008 dan nilai signifikansinya dibawah 0,01 < 0,05 Selanjutnya untuk melihat apakah arahnya positif atau negatif dapat kita lihat dari koefisien B. Pada koefisien B positif sebesar 0,415. Hal ini menunjukkan bahwa penerapan PSAK 71 secara parsial berpengaruh signifikan positif terhadap kemampuan auditor eksternal, sehingga hipotesis dalam penelitian ini diterima; (2) Variabel penerapan PSAK 72 memiliki nilai t hitung sebesar 2,836 dan sig sebesar 0,06. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa t hitung > t tabel yaitu 2,836 > 2,008 dan nilai signifikansinya 0,06 < 0,05. Selanjutnya untuk melihat apakah arahnya positif atau negatif dapat kita lihat dari koefisien B. Pada koefisien B positif sebesar 0,479. Hal ini menunjukkan bahwa penerapan PSAK 72 secara parsial berpengaruh signifikan positif terhadap kemampuan auditor eksternal, sehingga hipotesis dalam penelitian ini diterima; (3) Variabel penerapan PSAK 73 memiliki nilai t hitung sebesar 2,020 dan sig sebesar 0,046. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa t hitung > t tabel yaitu 2,020 > 2,008 dan nilai signifikansinya 0,046 < 0,05. Selanjutnya untuk melihat apakah arahnya positif atau negatif dapat kita lihat dari koefisien B. Pada koefisien B positif sebesar

0,332. Hal ini menunjukkan bahwa penerapan PSAK 73 secara parsial berpengaruh signifikan positif terhadap kemampuan auditor eksternal, sehingga hipotesis dalam penelitian ini diterima.

### **Pengaruh Penerapan PSAK 71 Terhadap Kemampuan Auditor Eksternal**

Hasil pengujian t probabilitas memiliki signifikan lebih besar dari 0,05 yaitu <0,001. Ini berarti penerapan PSAK 71 secara parsial mempunyai pengaruh positif terhadap kemampuan auditor eksternal. Berdasarkan nilai koefisien regresi dan nilai signifikansi maka dapat disimpulkan penerapan PSAK 71 berpengaruh positif dan signifikan terhadap kemampuan auditor eksternal, sehingga hipotesis  $H_1$  diterima.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Gizta *et al.*, (2021) dimana peranan auditor independen berpengaruh signifikan terhadap kerugian kredit ekspektasian. Peranan Auditor Independen pada tahap perencanaan, tahap mengidentifikasi resiko dan kendali, tahap mengevaluasi dan dokumentasi dan tahap menyusun Laporan Keuangan merupakan indikator yang dapat berpengaruh dalam membantu entitas menghitung Kerugian Kredit Ekspektasian (KKE) sebagai dampak terjadinya Covid 19 dan diterapkannya PSAK 71 tahun 2020. Oleh karena itu auditor eksternal memiliki kemampuan yang mumpuni agar dapat memeriksa dan menganalisa ulang penerapan dari PSAK 71 yang telah diterapkan oleh Perusahaan. Kemampuan tersebut meningkat seiring dengan kebijakam akuntansi baru yang harus diterapkan pada tiap Perusahaan salah satunya PSAK 71.

### **Pengaruh Penerapan PSAK 72 Terhadap Kemampuan Auditor Eksternal**

Hasil pengujian t probabilitas memiliki signifikan lebih kecil dari 0,05 yaitu 0,006. Ini berarti penerapan PSAK 72 secara parsial mempunyai pengaruh positif terhadap kemampuan auditor eksternal. Berdasarkan nilai koefisien regresi dan nilai signifikansi maka dapat disimpulkan penerapan PSAK 72 berpengaruh positif dan signifikan terhadap kemampuan auditor eksternal, sehingga hipotesis  $H_1$  diterima.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Wyk *et al.* (2020) dimana perhatian yang lebih besar harus diberikan auditor untuk mengidentifikasi materi asumsi dan pertimbangan mengenai pengakuan pendapatan untuk memberikan informasi yang lebih berkualitas mengenai ketidakpastian khusus untuk meningkatkan kegunaan keputusan keuangan pelaporan. Berdasarkan penelitian tersebut menunjukkan bahwa dengan adanya kebijakan akuntansi baru akan berdampak pada peningkatan kemampuan pada auditor.

### **Pengaruh Penerapan PSAK 73 Terhadap Kemampuan Auditor Eksternal**

Hasil pengujian t probabilitas memiliki signifikan lebih kecil dari 0,05 yaitu 0,046 sehingga koefisien regresi signifikan. Ini berarti bahwa penerapan PSAK 73 secara parsial mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kemampuan auditor eksternal. Berdasarkan nilai koefisien regresi dan nilai signifikansi maka dapat disimpulkan penerapan PSAK 71 berpengaruh positif dan signifikan terhadap kemampuan auditor eksternal, sehingga hipotesis  $H_3$  dapat diterima.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Aslasksen dan Baastad (2020) bahwa IFRS 16 adalah standar yang rumit. Karena tingkat kompleksitas untuk perusahaan yang terkena dampak, transisi dan implementasi akan menuntut auditor juga dapat menerapkan peraturan baru tersebut dengan baik dan benar. Sehingga pendidikan yang memadai tentang standar baru harus diberikan kepada personil akuntansi. Berdasarkan penelitian tersebut dapat diketahui bahwa dengan adanya kebijakan akuntansi baru yang harus diterapkan maka akan menambah kemampuan auditor pula dalam melaksanakan tugasnya.

## SIMPULAN DAN SARAN

### Simpulan

Penerapan PSAK 71 berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor eksternal yang ada di Surabaya. Hal ini menunjukkan bahwa semakin banyak penerapan PSAK 71 yang terjadi pada Perusahaan klien audit maka semakin meningkat pula kemampuan auditor eksternal dikarenakan banyaknya penerapan PSAK 71 pada instrumen keuangan yang berbeda-beda dengan tingkat analisa yang berbeda-beda pula.

Penerapan PSAK 72 berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor eksternal yang ada di Surabaya. Hal ini menunjukkan bahwa semakin banyak penerapan PSAK 72 yang terjadi pada Perusahaan klien audit maka semakin meningkat pula kemampuan auditor eksternal dikarenakan banyaknya kontrak dengan pelanggan membuat auditor harus mempelajari dan menganalisa kontrak tersebut.

Penerapan PSAK 73 berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor eksternal yang ada di Surabaya. Hal ini menunjukkan bahwa semakin banyak penerapan PSAK 73 yang terjadi pada Perusahaan klien audit maka semakin meningkat pula kemampuan auditor eksternal dikarenakan auditor harus bisa mengidentifikasi kontrak terlebih dahulu apakah kontrak sewa yang dimiliki oleh Perusahaan telah memenuhi kriteria sesuai dengan PSAK 73 untuk dapat diakui sebagai aset hak guna dan liabilitas sewa.

### Saran

Berdasarkan hasil penelitian dan simpulan diatas, maka saran-saran yang dapat diberikan adalah sebagai berikut: (1) Bagi peneliti selanjutnya sebaiknya mempertimbangkan variabel lainnya yang lebih beragam seperti dari sisi aset pajak tangguhannya karena merupakan masih akun terkait dengan PSAK baru tersebut; (2) Bagi auditor eksternal sebaiknya tanggap dengan adanya PSAK yang baru sehingga dalam pelaksanaannya nanti dapat berjalan dengan lancar serta dapat mengedukasi Kliennya dalam penerapan PSAK ini.

## DAFTAR PUSTAKA

- Basuki, A. T. 2015. *Analisis Regresi Dengan SPSS Edisi Pertama Cetakan Pertama*. Katalog Dalam Terbitan (KDT). Yogyakarta.
- Chaya, J., dan Chedid, O. 2020. *The role of internal auditors to implement IFRS 9: Case of Lebanese banks*. *Journal of Economics and International Finance* 12(2): 6-19.
- Christiawan, Y. J. 2002. Kompetensi Dan Independensi Akuntan Publik: Refleksi Hasil Penelitian Empiris. *Jurnal Akuntansi & Keuangan* 4(2): 79 - 92.
- De Angelo. L.E. 1981. Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics* 3 (1981): 183-199.
- Dwimartani. 2020. *Penerapan PSAK 73 Sewa dan Aspek Pajak*. Program Pelatihan Lanjutan Penerapan. 1 April 2021. Institut Akuntan Publik Indonesia.
- Ghozali, Imam. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Universitas Diponegoro. Semarang.
- \_\_\_\_\_. 2013. *Aplikasi Analisis Multivariat dengan Program IBM SPSS*. Edisi 7. Universitas Diponegoro. Semarang.
- \_\_\_\_\_. 2018. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 25*. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Gizta, A. D., Alamsyahbahana, M. I., dan Satria, H. 2021. Dampak Covid-19 : Peranan Akuntan Dan Auditor Independen Dalam Mengitung Kerugian Kredit Ekspektasian. *Jurnal Progita : Akuntansi dan Bisnis* 2(1) : 16-27.
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). 2017. *PSAK 72 Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*. <http://www.iaiglobal.or.id/v03/standar-akuntansi-keuangan/pernyataan-sak-83-psak-72-pendapatan-dari-kontrak-dengan-pelanggan>. 04 November 2021 (21:05).
- International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation. 2016. *Leases*.

- <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2016/ifrs-16-leases/>. 08 Desember 2021 (15:36).
- Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK) IAI. 2018. *Standar Akuntansi Keuangan Bagian C*. DSAK-IAI. Jakarta.
- Kalanjati, Devi S. 2020. *Penerapan PSAK 71 dan PSAK 68 di Tengah Pandemi Covid-19. Program Pelatihan Lanjutan Penerapan PSAK 71 dan PSAK 68 di Tengah Pandemi Covid-19*. 29-30 Juni 2020. Ikatan Akuntan Indonesia.
- Mahmudah, M. L. T., dan Mildawati. 2021 T. 2021. Pengaruh Risiko Keuangan Dan Ukuran Perusahaan Terhadap Pertumbuhan Laba Pada Perusahaan Property and Real Estate. *Jurnal Ilmu dan Riset Akuntansi* 10(2): 1-20.
- Mawardi, M. C., Maslichah., dan Putri, D. M. 2019. Pengaruh Kompetensi Auditor Eksternal dan Disfungsional Auditor Eksternal Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Ilmiah Riset Akuntansi* 8(8): 135 - 147.
- Sugiyono. 2015. *Metode Penelitian Pendidikan Pendekatan Kuantitatif Kualitatif dan R&D*. Alfabeta. Bandung.
- \_\_\_\_\_. 2018. *Metode Penelitian Kombinasi (Mixed Methods)*. Alfabeta. Bandung.
- Wyk, V. M., Haji, A. M., dan Coetsee. D. 2021. Revenue recognition practices in South Africa: An analysis of the decision usefulness of IFRS 15 disclosures. *South African Journal of Accounting Research*: 1 - 23.