

Moderation of Predictor Variables on the Influence of Accountants' Code of Ethics Understanding on Auditors' Ethical Behavior

Gede Juliarsa¹

Anak Agung Ngurah Agung Kresnandra²

I Gusti Ayu Desni Saraswati Sudirga³

^{1,2,3}Faculty of Economics and Business, Udayana University, Indonesia

*Correspondences: gedejuliarsa@yahoo.com

ABSTRACT

This study aims to analyze the effect of accountants' understanding of the code of ethics on auditors' ethical behavior, considering moderating variables: internal locus of control, emotional intelligence, religiosity, and auditors' experience. The research population consists of auditors working at Public Accounting Firms (KAP) in Bali Province, selected using purposive sampling. Primary data were obtained through questionnaires tested for validity and reliability. The analysis was conducted using moderated regression analysis (MRA). The results indicate that understanding the code of ethics positively influences auditors' ethical behavior. Internal locus of control and auditors' experience do not moderate this influence, whereas emotional intelligence and religiosity strengthen the effect of code of ethics understanding on auditors' ethical behavior. These findings highlight the importance of enhancing auditors' emotional and religious aspects to improve ethical behavior.

Keywords: Auditors Ethical Behavior; Internal Locus of Control; Emotional Intelligence; Religiosity; Auditors' Experience

Moderasi Variabel Prediktor Terhadap Pengaruh Pemahaman Kode Etik Akuntan Pada Perilaku Etis Auditor

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan menganalisis pengaruh pemahaman kode etik akuntan terhadap perilaku etis auditor dengan mempertimbangkan variabel moderasi: internal locus of control, kecerdasan emosional, religiusitas, dan pengalaman auditor. Populasi penelitian adalah auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik (KAP) di Provinsi Bali dengan teknik purposive sampling. Data primer diperoleh melalui kuesioner yang diuji validitas dan reliabilitasnya. Analisis dilakukan menggunakan moderated regression analysis (MRA). Hasil penelitian menunjukkan bahwa pemahaman kode etik berpengaruh positif terhadap perilaku etis auditor. Internal locus of control dan pengalaman auditor tidak memoderasi pengaruh pemahaman kode etik, sedangkan kecerdasan emosional dan religiusitas memperkuat pengaruh pemahaman kode etik terhadap perilaku etis auditor. Temuan ini menegaskan pentingnya penguatan aspek emosional dan religiusitas auditor untuk meningkatkan perilaku etis.

Kata Kunci: Perilaku Etis Auditor; Internal Locus of Control; Kecerdasan Emosional; Religiusitas; Pengalaman Auditor



e-ISSN 2302-8556

Vol. 35 No. 11
Denpasar, 30 November 2025
Hal. 2120-2131

DOI:
10.24843/EJA.2025.v35.i11.p04

PENGUTIPAN:

Juliarsa, G., Kresnandra, A. A. N. A., Sudirga, I. G. A. D. S. (2025). Moderation of Predictor Variables on the Influence of Accountants' Code of Ethics Understanding on Auditors' Ethical Behavior. *E-Jurnal Akuntansi*, 35(11), 2120-2131

RIWAYAT ARTIKEL:

Artikel Masuk:
3 September 2025
Artikel Diterima:
18 November 2025

Artikel dapat diakses : <https://ejournal1.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/index>

PENDAHULUAN

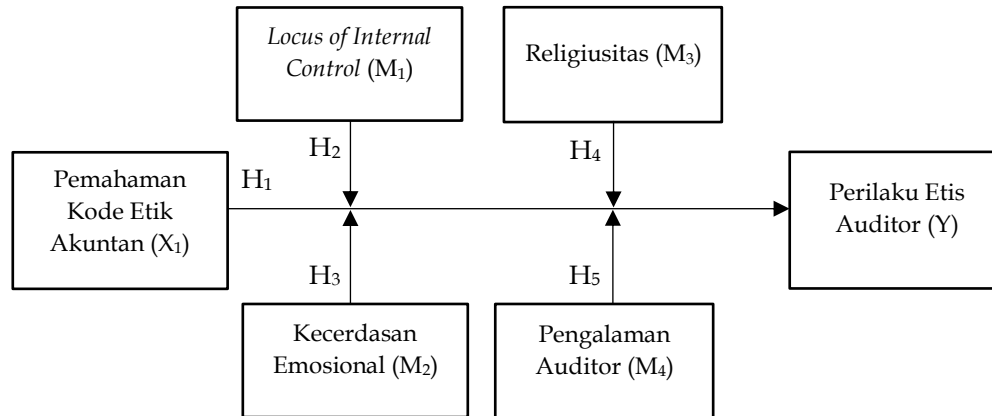
Profesi auditor menuntut kompetensi tinggi sekaligus kepatuhan terhadap kode etik untuk melindungi kepentingan publik, mencegah penipuan, dan membangun kepercayaan terhadap profesi akuntan. Auditor memberikan opini yang berdampak pada pelaku bisnis, sehingga perilaku etis sangat penting. Meskipun sudah ada kode etik, pelanggaran tetap terjadi, seperti kasus mark up laba, suap, dan keterlambatan informasi di berbagai KAP di Indonesia, termasuk KAP Drs. Ketut Gunarsa di Bali. Kasus-kasus ini menunjukkan pentingnya pemahaman kode etik bagi auditor, karena pemahaman yang baik terkait kode etik dapat meningkatkan perilaku etis, meskipun hasil penelitian sebelumnya menunjukkan adanya perbedaan pengaruhnya. Faktor moderasi seperti Internal Locus of Control, kecerdasan emosional, religiusitas, dan pengalaman auditor diduga mempengaruhi hubungan pemahaman kode etik terhadap perilaku etis.

Beberapa faktor dapat memoderasi perilaku etis auditor. Internal Locus of Control membuat auditor merasa memiliki kendali atas tindakan mereka, sedangkan kecerdasan emosional mencakup kesadaran diri, tanggung jawab, dan kejujuran yang mendukung perilaku etis. Religiusitas meningkatkan komitmen auditor terhadap etika profesi, sedangkan pengalaman kerja membantu menginternalisasi perilaku etis melalui pembelajaran formal maupun informal. Penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa keempat variabel ini berpengaruh signifikan terhadap perilaku etis auditor, sehingga dapat memperkuat atau memperlemah pengaruh pemahaman kode etik. Berdasarkan hal tersebut, penelitian ini merumuskan masalah mengenai pengaruh kode etik dan interaksi variabel moderasi terhadap perilaku etis auditor.

Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh bukti mengenai pengaruh pemahaman kode etik akuntan terhadap perilaku etis auditor serta pengaruh interaksi variabel moderasi Internal Locus of Control, kecerdasan emosional, religiusitas, dan pengalaman auditor terhadap hubungan tersebut. Profesi auditor, baik di instansi swasta seperti Kantor Akuntan Publik (KAP) dan Kantor Jasa Akuntansi (KJA) maupun di instansi pemerintah seperti BPK dan BPKP, sangat bergantung pada trust atau kepercayaan publik. Menurunnya kepercayaan akibat pelanggaran kode etik menjadi isu krusial, sehingga penelitian ini meneliti faktor-faktor yang mempengaruhi perilaku etis auditor secara langsung maupun melalui variabel moderasi. Hasil penelitian diharapkan memberikan bukti empiris yang mengonfirmasi Theory of Planned Behaviour, Taksonomi Bloom, dan Teori Atribusi terkait perilaku etis auditor, sekaligus menegaskan peran variabel moderasi dalam memperkuat atau melemahkan pengaruh pemahaman kode etik. Selain itu, penelitian ini juga diharapkan memberikan masukan praktis bagi pimpinan KAP di Provinsi Bali untuk memastikan seluruh auditor berperilaku etis dalam pekerjaannya.

Grand theory yang digunakan pada penelitian ini adalah Teori Perilaku Terencana atau yang lebih dikenal dengan nama *Theory of Planned Behaviour*. Sementara teori pendukung yang turut digunakan dalam penelitian ini seperti Teori Taksonomi Bloom dan Teori Atribusi. Hubungan antara variabel bebas pemahaman kode etik akuntan, variabel moderasi *Internal Locus of Control*, kecerdasan emosional, religiusitas, dan pengalaman auditor pada variabel terikat

perilaku etis auditor di Kantor Akuntan Publik yang berada di Provinsi Bali, dapat dilihat pada kerangka konseptual gambar 1 berikut ini:



Gambar 1. Kerangka Konseptual

Sumber: Data Penelitian, 2025

Pemahaman kode etik akuntan dapat dilihat dari sejauh mana seorang akuntan memahami kerangka Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia yang memuat delapan prinsip etika (Aprizon, 2021). Theory of Planned Behaviour (TPB) menjelaskan bahwa niat seseorang untuk berperilaku ditentukan salah satunya oleh dimensi *behavioral beliefs*, yaitu keyakinan individu mengenai kemungkinan terjadinya suatu perilaku. Jika seorang auditor meyakini bahwa berperilaku etis akan memberikan dampak positif bagi dirinya, maka ia akan berusaha memahami kode etik profesinya dengan baik. Sebaliknya, jika auditor beranggapan bahwa perilaku etis tidak menguntungkan, maka ia tidak akan berupaya memahami kode etik. Berdasarkan Teori Taksonomi Bloom, pemahaman kode etik seorang auditor dapat dilihat dari kemampuannya menafsirkan, mengklarifikasi, mengkategorikan, meringkas, memprediksi, membandingkan, mencocokkan, dan menjelaskan ketentuan kode etik dalam praktik pekerjaan sehari-hari. Hasil riset empiris terdahulu oleh Susanti (2016), Claresta (2017), dan Kamilah *et al.* (2019) menunjukkan bahwa pemahaman kode etik akuntan berpengaruh signifikan terhadap perilaku etis auditor, artinya semakin tinggi pemahaman auditor terhadap kode etik, semakin etis perilakunya. Berdasarkan teori TPB, Taksonomi Bloom, dan bukti empiris tersebut, hipotesis penelitian yang diajukan adalah sebagai berikut.

H₁: Pemahaman kode etik akuntan berpengaruh terhadap perilaku etis auditor.

Internal Locus of Control adalah cara pandang bahwa segala hasil yang diperoleh, baik atau buruk, berasal dari tindakan, kapasitas, dan faktor-faktor dalam diri individu sendiri. Hubungan Internal Locus of Control dengan perilaku etis auditor dapat dijelaskan melalui Theory of Planned Behaviour (TPB) pada dimensi *behavioral beliefs* dan *dispositional attribution* dalam Teori Atribusi. Auditor dengan Internal Locus of Control yang tinggi meyakini bahwa hasil baik diperoleh dari pilihan perilaku etis yang dilakukannya, sedangkan auditor dengan Internal Locus of Control rendah sulit meyakini bahwa hasil buruk berasal dari perilaku kurang etisnya. Secara empiris, Internal Locus of Control berpengaruh langsung terhadap perilaku etis auditor, sebagaimana ditemukan oleh Abdul *et al.* (2019),

Nurfadilah & Junaid (2019), dan Suhakim (2020), yang menunjukkan pengaruh signifikan dan positif. Artinya, semakin tinggi pengendalian diri, komitmen, dan kesadaran auditor, semakin etis perilakunya. Berdasarkan teori dan bukti empiris ini, diduga bahwa Internal Locus of Control dapat memperkuat atau memperlemah pengaruh pemahaman kode etik akuntan terhadap perilaku etis auditor, sehingga hipotesis penelitian yang diajukan adalah:

H₂: Internal Locus of Control memoderasi pengaruh pemahaman kode etik akuntan terhadap perilaku etis auditor.

Hasanuddin & Sjahrudin (2017) dalam Pratiwi & Suryanawa (2020) menjelaskan bahwa auditor memerlukan kecerdasan emosional yang tinggi karena dalam lingkungan kerjanya mereka akan berinteraksi dengan banyak orang, baik di KAP maupun di tempat klien. Teori Atribusi menjelaskan hubungan kecerdasan emosional dengan perilaku etis auditor melalui dimensi *dispositional attribution*, yang mengacu pada aspek perilaku individual seperti kepribadian, persepsi, kemampuan, dan motivasi, semuanya terkait dengan kecerdasan emosional. Auditor dengan kecerdasan emosional tinggi lebih mampu mengendalikan emosi positif maupun negatif dibandingkan mereka yang kecerdasan emosionalnya rendah. Mengingat profesi auditor penuh tekanan, baik dari faktor eksternal maupun internal, kecerdasan emosional yang tinggi membantu mengubah emosi negatif menjadi positif dan memudahkan auditor untuk berperilaku etis, terlepas dari tekanan pekerjaan. Penelitian Abdul *et al.* (2019) di Inspektorat Provinsi Gorontalo menunjukkan bahwa kecerdasan emosional berpengaruh signifikan terhadap sikap etis auditor, didukung pula oleh Oei (2015) dan Pradnyani *et al.* (2018). Berdasarkan bukti teori dan empiris ini, diduga kecerdasan emosional dapat memperkuat atau memperlemah pengaruh pemahaman kode etik akuntan terhadap perilaku etis auditor, sehingga hipotesis penelitian yang diajukan adalah sebagai berikut.

H₃: Kecerdasan emosional memoderasi pengaruh pemahaman kode etik akuntan terhadap perilaku etis auditor.

Menurut Hayati & Amalia (2020), seseorang cenderung lebih berpikir dan berperilaku etis jika tindakannya selaras dengan keyakinannya, karena hal ini lebih mudah dipahami, diinternalisasikan, dan diintegrasikan ke dalam norma-norma agama. Hubungan antara religiusitas dan perilaku etis auditor dapat dijelaskan melalui Theory of Planned Behaviour (TPB) pada dimensi *behavioral beliefs*, di mana auditor yang meyakini bahwa perilaku etis akan menghasilkan akibat yang baik, sedangkan perilaku tidak etis akan berdampak buruk, akan lebih cenderung bertindak etis. Prinsip ini sejalan dengan konsep hukum karma yang diajarkan secara universal dalam berbagai agama. Auditor dengan tingkat religiusitas tinggi akan mendasari pilihannya pada prinsip tersebut. Penelitian terdahulu oleh Dhamasanti & Sudaryanti (2020) dan Ruwu & Sujana (2023) menunjukkan bahwa religiusitas berpengaruh signifikan terhadap perilaku etis auditor. Semakin religius seorang auditor, pengaruh pemahaman kode etik terhadap perilaku etisnya akan semakin kuat, sedangkan religiusitas rendah dapat melemahkan pengaruh tersebut. Berdasarkan teori dan bukti empiris ini, hipotesis penelitian yang diajukan adalah sebagai berikut.

H₄: Religiusitas memoderasi pengaruh pemahaman kode etik akuntan terhadap perilaku etis auditor.

Pengalaman auditor memberikan dampak penting dalam meningkatkan kompetensi, selain pengetahuan dan keahlian. Hubungan pengalaman auditor dengan perilaku etis dijelaskan melalui Teori Atribusi, yang menyatakan bahwa penyebab dan motif perilaku seseorang dapat bersumber dari faktor internal maupun eksternal. Salah satu faktor internal adalah kemampuan auditor, yang sebagian besar diperoleh dari pengalaman kerja. Pengalaman audit yang panjang, berbagai jenis perusahaan yang diaudit, dan frekuensi penugasan yang tinggi akan menambah akumulasi pengalaman, sehingga auditor lebih siap menghadapi keputusan yang sesuai atau tidak sesuai kode etik. Penelitian sebelumnya oleh Raharjo (2013), Uyar *et al.* (2015), Dewi & Wirakusuma (2018), dan Paulus & Cahyono (2018) menunjukkan bahwa pengalaman auditor secara signifikan mempengaruhi perilaku etis. Semakin panjang pengalaman auditor, semakin memperkuat pengaruh pemahaman kode etik terhadap perilaku etisnya, sedangkan pengalaman yang singkat cenderung melemahkan pengaruh tersebut. Berdasarkan teori dan bukti empiris ini, hipotesis penelitian yang diajukan adalah sebagai berikut.

H₅: Pengalaman auditor memoderasi pengaruh pemahaman kode etik akuntan terhadap perilaku etis auditor.

METODE PENELITIAN

Setelah melakukan pengujian asumsi klasik terhadap sampel penelitian, kemudian akan dilakukan analisis data verifikatif dengan menggunakan teknik analisis regresi moderasi/*Moderated Regression Analysis (MRA)*. Pengujian hipotesis ini dilakukan dengan menggunakan *Statistical Product and Service Solution (SPSS)* dengan tingkat signifikansi 5% ($\alpha = 0,05$). Dalam menguji hipotesis dikembangkan suatu persamaan untuk menyatakan hubungan antara variabel dependen, yaitu perilaku etis auditor (Y) dengan variabel independen, yaitu pemahaman kode etik akuntan (X1) serta interaksi empat variabel moderasi yaitu *Internal Locus of Control* (M1), kecerdasan emosional (M2), religiusitas (M3), dan pengalaman auditor (M4). Pengujian hipotesis dengan analisis regresi linear berganda diformulasikan sebagai berikut:

$$Y = a + b_1 X_1 + b_2 M_1 + b_3 M_2 + b_4 M_3 + b_5 M_4 + b_6 X_1 M_1 + b_7 X_1 M_2 + b_8 X_1 M_3 + b_9 X_1 M_4 + e \dots\dots\dots (1)$$

Keterangan:

- Y = perilaku etis auditor
- a = nilai konstanta
- X₁ = pemahaman kode etik akuntan
- M₁ = *Internal Locus of Control*
- M₂ = kecerdasan emosional
- M₃ = religiusitas
- M₄ = pengalaman auditor
- b₁ = Koefisien regresi variabel independen (X₁)
- b₂ -b₅ = Koefisien regresi variabel moderasi (M₁, M₂, M₃, dan M₄)
- b₆ -b₉ = Koefisien regresi interaksi X₁ dengan empat variabel moderasi M₁, M₂, M₃, dan M₄
- e = *Standar error*

Setelah dilakukan input dan proses data menggunakan SPSS dapat diperoleh luaran atau informasi nilai konstanta dan nilai koefisien beta ($b_1 - b_8$) masing-masing variabel bebas dan moderasi yaitu X_1 , X_2 , M , dan M_2 , serta interaksi moderasinya yaitu $X_1.M_1$, $X_1.M_2$, $X_2.M_1$, dan $X_2.M_2$. Selanjutnya, berdasarkan nilai konstanta dan nilai koefisien beta dapat dikembangkan persamaan model MRA prediksian Kinerja Karyawan atau \hat{Y} , sebagai berikut.

$$\hat{Y} = a + b_1 X_1 + b_2 M_1 + b_3 M_2 + b_4 M_3 + b_5 M_4 + b_6 X_1 M_1 + b_7 X_1 M_2 + b_8 X_1 M_3 + b_9 X_1 M_4 + e \dots\dots\dots(2)$$

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil penelitian menunjukkan bahwa Pemahaman Kode Etik Akuntan secara signifikan memengaruhi Perilaku Etis Auditor. Berdasarkan *Theory of Planned Behavior* (TPB), pemahaman kode etik menciptakan sikap positif terhadap perilaku etis, memperkuat norma subjektif, dan meningkatkan *perceived behavioral control*, sehingga auditor lebih percaya diri bertindak sesuai kode etik meskipun menghadapi tekanan. Mengacu pada Taksonomi Bloom, pemahaman kode etik berkembang melalui tahap pengetahuan, pemahaman, dan aplikasi, yang memungkinkan auditor menerapkan prinsip etika secara konsisten dalam praktik profesional. Sementara itu, menurut Teori Atribusi, auditor yang memahami kode etik cenderung mengaitkan perilaku etisnya dengan faktor internal, seperti tanggung jawab dan integritas pribadi, yang memperkuat motivasi mereka untuk bertindak etis, bahkan dalam situasi sulit.

Hasil ini sekaligus mendukung hasil riset empiris terdahulu yang dilakukan oleh Susanti (2016), Claresta (2017), serta Kamilah *et al.* (2019), menemukan hasil bahwa pemahaman kode etik akuntan berpengaruh signifikan terhadap perilaku etis auditor. Berdasarkan paparan teori dan juga riset terdahulu yang mendapatkan hasil serupa, dapat disimpulkan bahwa pemahaman kode etik akuntan memainkan peran kunci dalam membentuk perilaku etis auditor. Auditor yang memiliki pemahaman mendalam tentang kode etik lebih cenderung memiliki sikap positif terhadap perilaku etis, mampu menginternalisasi dan menerapkan prinsip-prinsip etika dalam pekerjaan, serta mengaitkan tindakan mereka dengan tanggung jawab profesional. Dengan demikian, pemahaman kode etik tidak hanya memengaruhi perilaku secara langsung, tetapi juga melalui proses kognitif, sosial, dan moral yang kompleks.

Hasil uji hipotesis alternatif dua (H_{a2}) menemukan bahwa *Internal Locus of Control* tidak memoderasi pengaruh Pemahaman Kode Etik Akuntan terhadap Perilaku Etis Auditor. Berdasarkan *Theory of Planned Behavior* (TPB), meskipun *internal locus of control* dianggap relevan dalam membentuk *perceived behavioral control*, hasil ini menunjukkan bahwa pemahaman kode etik secara langsung menciptakan sikap positif, norma subjektif, dan *perceived behavioral control* tanpa dipengaruhi oleh tingkat kontrol internal individu. Dengan kata lain, auditor yang memahami kode etik sudah memiliki dasar untuk bertindak secara etis, terlepas dari tingkat keyakinannya atas kendali pribadi terhadap hasil tindakannya. Dalam perspektif Taksonomi Bloom, pemahaman kode etik mencakup tahap pengetahuan, pemahaman, dan aplikasi, yang secara kognitif cukup kuat untuk mendorong perilaku etis tanpa membutuhkan moderasi dari faktor kepribadian

seperti *Internal Locus of Control*. Auditor dengan pemahaman yang baik mampu langsung menerapkan nilai-nilai etika, yang tidak bergantung pada persepsi tanggung jawab internal. Dari sudut pandang Teori Atribusi, meskipun locus of control berhubungan dengan atribusi internal terhadap tindakan, hasil ini menunjukkan bahwa pemahaman kode etik sudah menjadi faktor kognitif yang dominan dalam memengaruhi perilaku etis. Hal ini mengindikasikan bahwa auditor mengandalkan prinsip-prinsip kode etik sebagai panduan tindakan, bukan semata-mata pada persepsi kontrol pribadi atas situasi mereka.

Hasil penelitian ini menolak hasil riset yang dilakukan oleh Abdul *et al.*, (2019), Nurfadilah & Junaid (2019), serta Suhakim (2020) yang menemukan bahwa secara parsial *Internal Locus of Control* berpengaruh signifikan terhadap perilaku etis auditor. Sebaliknya, hasil ini mendukung hasil riset terdahulu dari Hastuti (2013) dan Kharisma (2017) yang menemukan bahwa *Internal Locus of Control* tidak berpengaruh terhadap Perilaku Etis Auditor. Berdasarkan pemaparan teori dan juga hasil riset terdahulu yang serupa, dapat disimpulkan bahwa meskipun auditor memiliki pemahaman yang baik tentang kode etik, tingkat kontrol internalnya tidak memperkuat atau melemahkan pengaruh pemahaman tersebut terhadap perilaku etis. Dengan kata lain, pengaruh Pemahaman Kode Etik terhadap Perilaku Etis Auditor bersifat langsung dan tidak tergantung pada seberapa besar auditor merasa bertanggung jawab secara pribadi atas tindakan mereka.

Hasil uji hipotesis alternatif tiga (H_{a3}) menemukan bahwa Kecerdasan Emosional memoderasi pengaruh Pemahaman Kode Etik Akuntan terhadap Perilaku Etis Auditor. Kecerdasan emosional memoderasi pengaruh pemahaman kode etik akuntan terhadap perilaku etis auditor dengan memperkuat kemampuan auditor untuk mengelola emosi, memahami perspektif orang lain, dan menghadapi konflik etis secara rasional. Dalam kerangka TPB, kecerdasan emosional meningkatkan *perceived behavioral control*, memungkinkan auditor bertindak sesuai dengan nilai-nilai etika meskipun dalam situasi penuh tekanan. Selanjutnya, kecerdasan emosional memoderasi pengaruh pemahaman kode etik akuntan terhadap perilaku etis auditor dengan memperkuat penerapan nilai-nilai etika melalui tahapan kognitif dalam Taksonomi Bloom: pengetahuan, pemahaman, dan aplikasi. Auditor yang memahami kode etik secara mendalam telah mencapai tahap pengetahuan dan pemahaman, tetapi kecerdasan emosional membantu mereka melangkah lebih jauh ke tahap aplikasi dengan memastikan kode etik diterapkan secara konsisten, bahkan dalam situasi kompleks. Selain itu, teori Atribusi menunjukkan bahwa kecerdasan emosional mendorong auditor untuk melihat perilaku etis sebagai tanggung jawab pribadi yang tidak tergantung pada tekanan eksternal. Dengan demikian, kecerdasan emosional memastikan penerapan kode etik secara konsisten, bahkan dalam kondisi profesional yang kompleks.

Hasil ini mendukung hasil penelitian Gorontalo Oei (2015), Pradnyani *et al.* (2018), serta Abdul *et al.*, (2019) yang menemukan bahwa, secara parsial kecerdasan emosional berpengaruh terhadap perilaku etis auditor. Berdasarkan paparan teori dan hasil riset yang serupa, dapat disimpulkan bahwa, kecerdasan emosional sebagai moderator memperkuat dampak pemahaman kode etik terhadap perilaku etis auditor dengan memberikan dimensi afektif dan sosial

dalam penerapan nilai-nilai etika. Pemahaman kode etik memberikan dasar pengetahuan yang kuat, sementara kecerdasan emosional memastikan bahwa nilai-nilai tersebut dapat diaplikasikan secara konsisten dalam berbagai situasi profesional yang penuh tekanan.

Hasil uji hipotesis alternatif empat (H_{a4}) menemukan bahwa Religiusitas memoderasi pengaruh Pemahaman Kode Etik Akuntan terhadap Perilaku Etis Auditor. Religiusitas, sebagai bentuk internalisasi nilai spiritual, memperkuat hubungan antara pemahaman kode etik dan perilaku etis auditor dengan menambah dimensi moral dalam proses pengambilan keputusan. Dalam kerangka TPB, religiusitas mendukung norma subjektif dan perceived

behavioral control, di mana auditor merasa lebih bertanggung jawab secara moral untuk bertindak sesuai dengan kode etik karena keyakinan religius mereka. Religiusitas juga berfungsi sebagai pedoman moral yang membantu auditor memprioritaskan tindakan yang sesuai dengan nilai-nilai etika, bahkan ketika menghadapi tekanan atau konflik. Dalam konteks Taksonomi Bloom, religiusitas membantu auditor melampaui tahap pemahaman dan aplikasi menuju tahap analisis dan evaluasi, di mana mereka tidak hanya memahami dan menerapkan kode etik, tetapi juga secara kritis menimbang implikasi moral dari tindakan mereka. Auditor dengan tingkat religiusitas tinggi cenderung melakukan refleksi mendalam terhadap keputusan mereka, memastikan bahwa tindakan mereka selaras dengan prinsip-prinsip etika dan spiritual. Sementara itu, berdasarkan Teori Atribusi, religiusitas mendorong auditor untuk mengatribusi perilaku etis mereka pada faktor internal, seperti keyakinan spiritual dan tanggung jawab moral pribadi. Keyakinan ini memperkuat motivasi untuk bertindak secara etis karena perilaku tersebut dianggap sebagai bagian integral dari identitas religius mereka.

Hasil penelitian ini sekaligus mengonfirmasi hasil riset terdahulu yang menyatakan bahwa religiusitas berpengaruh terhadap perilaku etis auditor, antara lain oleh Dhamasanti & Sudaryanti (2020), serta Ruwu & Sujana (2023). Berdasarkan penjelasan teori dan diperkuat dengan hasil riset terdahulu yang serupa, maka disimpulkan bahwa, religiusitas sebagai moderator memperkuat pengaruh pemahaman kode etik terhadap perilaku etis auditor dengan menanamkan nilai-nilai moral yang lebih dalam, meningkatkan kesadaran etis, dan mendorong pengambilan keputusan yang lebih reflektif dan bertanggung jawab.

Hasil uji hipotesis alternatif lima (H_{a5}) menemukan bahwa Pengalaman Auditor tidak memoderasi pengaruh Pemahaman Kode Etik Akuntan terhadap Perilaku Etis Auditor. Hasil ini dapat dijelaskan melalui kerangka TPB, Taksonomi Bloom, dan Teori Atribusi. Dalam TPB, meskipun auditor memahami kode etik, norma subjektif dan kontrol perilaku yang dirasakan seperti tekanan dari atasan atau lingkungan kerja lebih dominan mempengaruhi perilaku etis mereka, mengabaikan pengalaman sebagai faktor moderator. Sementara, Taksonomi Bloom menekankan bahwa pemahaman auditor terhadap kode etik sering kali terbatas pada tahap awal (mengingat dan memahami), yang menghambat kemampuan mereka untuk mengaplikasikan atau mengevaluasi kode etik dalam situasi nyata. Hal ini diperkuat oleh teori atribusi, yang menunjukkan bahwa auditor cenderung lebih dipengaruhi oleh faktor eksternal (seperti tekanan

lingkungan kerja) daripada faktor internal (seperti nilai pribadi atau komitmen moral).

Hasil ini menolak hasil riset terdahulu oleh Raharjo (2013), Uyar, *et al.*, (2015), Dewi & Wirakusuma, (2018), serta Paulus & Cahyono (2018), menemukan hasil bahwa pengalaman auditor terbukti secara signifikan mempengaruhi perilaku etis seorang auditor. Sebaliknya, hasil ini mendukung hasil riset yang dilakukan oleh Aini (2016), dan Hasibuan (2016) yang menunjukkan adanya korelasi positif antara pengalaman auditor dan kualitas audit, namun tidak menemukan bahwa pengalaman saja meningkatkan pengambilan keputusan etis dalam situasi yang kompleks atau ambigu secara etis. Selain itu, hasil ini juga mendukung hasil riset Carrera dan Van Der Kolk (2021), yang menemukan bahwa meskipun auditor berpengalaman menunjukkan kesadaran moral yang lebih tinggi dalam situasi yang mengandung tantangan etis, kesadaran tersebut tidak selalu diterjemahkan ke dalam pengambilan keputusan etis. Berdasarkan pemaparan teori dan kajian empiris terdahulu, disimpulkan bahwa, meskipun pengalaman auditor dapat meningkatkan pemahaman mereka, faktor eksternal dan kompleksitas kode etik yang diterapkan di dunia kerja lebih mempengaruhi perilaku etis mereka daripada pengalaman itu sendiri. Dengan demikian, pengalaman auditor tidak cukup untuk memoderasi hubungan antara pemahaman kode etik dan perilaku etis.

SIMPULAN

Simpulan dari penelitian berjudul “Moderasi Variabel Prediktor Terhadap Pengaruh Pemahaman Kode Etik Akuntan Pada Perilaku Etis Auditor” menunjukkan bahwa pemahaman kode etik berpengaruh positif terhadap perilaku etis auditor. Hasil penelitian juga menemukan bahwa internal locus of control dan pengalaman auditor tidak memoderasi pengaruh pemahaman kode etik terhadap perilaku etis auditor. Sebaliknya, kecerdasan emosional dan religiusitas berperan sebagai variabel moderasi yang memperkuat pengaruh pemahaman kode etik terhadap perilaku etis auditor. Temuan ini menegaskan pentingnya penguatan aspek emosional dan religiusitas auditor untuk meningkatkan perilaku etis dalam praktik profesional.

Berdasarkan hasil penelitian berjudul “Moderasi Variabel Prediktor Terhadap Pengaruh Pemahaman Kode Etik Akuntan Pada Perilaku Etis Auditor,” saran yang dapat diberikan bagi KAP se-Provinsi Bali maupun akuntan profesional secara umum antara lain: pertama, peningkatan pemahaman kode etik dengan memperkuat pelatihan dan workshop yang fokus pada kode etik agar auditor memiliki pedoman yang jelas dalam pengambilan keputusan etis. Kedua, pengembangan kecerdasan emosional melalui pelatihan yang membantu auditor mengelola tekanan kerja dan meningkatkan kemampuan membuat keputusan etis dalam situasi kompleks. Ketiga, penguatan budaya organisasi yang etis dengan membangun lingkungan kerja yang mendukung nilai-nilai etika, sehingga komitmen auditor terhadap standar etika meningkat dan kualitas audit secara keseluruhan dapat terjaga.

REFERENSI

- Abdul, Y., Sondakh, J. J., & Tinangon, J. (2019). Pengaruh faktor-faktor individual terhadap perilaku etis auditor pada Inspektorat Provinsi Gorontalo. *Jurnal Riset Akuntansi dan Auditing "Goodwill"*, 10(2), 123. <https://doi.org/10.35800/jjs.v10i2.25605>
- Aini, Q. (2016). Pengaruh pengalaman auditor terhadap kualitas audit di Indonesia. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*.
- Ancok, D., & Suroso, F. N. (2008). *Psikologi Islam: Solusi Islam atas Problem-Problem Psikologi*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Andreana, M. O. C., & Putri, I. G. A. M. A. D. (2020). The effect of intellectual intelligence, emotional intelligence, spiritual intelligence and gender on ethical behavior. *Accounting*, 6(7), 1411–1418. <https://doi.org/10.5267/j.ac.2020.8.008>
- Antoro, E. B., & Tjahjono, A. (2021). Pengaruh pemahaman kode etik profesi akuntan terhadap perilaku etis mahasiswa akuntansi (studi kasus pada mahasiswa akuntansi). 10(3), 516–518. <http://eprint.stieww.ac.id/id/eprint/1518>
- Aprizon, N. (2021). Pengaruh prestasi belajar dan pemahaman kode etik akuntan terhadap perilaku etis akuntan (studi kasus pada mahasiswa akuntansi perguruan tinggi swasta di wilayah Pekanbaru). *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 10(2), 60–66.
- Ardani, F. A., & Arza, F. I. (2023). Pengaruh pemahaman kode etik akuntan dan religiusitas terhadap perilaku etis mahasiswa akuntansi. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 5(3), 1168–1180. <https://doi.org/10.24036/jea.v5i3.783>
- Ardilia. (2020). Pengaruh pendidikan etika bisnis dan profesi, kecerdasan spiritual, dan kecerdasan emosional terhadap perilaku etis mahasiswa akuntansi (studi empiris pada mahasiswa akuntansi di Universitas Kota Pekanbaru). *Accountia Journal*, 04(2), 169–188.
- Buda, M. Y. La, Mahsuni, A. W., & Afifudin. (2020). Pengaruh pemahaman kode etik, nilai etis, prinsip moral dan kompetensi terhadap perilaku etis (studi pada Kantor Akuntan Publik di Kota Malang). *E-JRA Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Islam Bandung*, 09(02), 1–13.
- Carrera, G., & Van Der Kolk, F. (2021). Auditor ethics: Do experience and gender influence auditors' moral awareness? *International Journal of Auditing*.
- Claresta, O. (2017). Pengaruh pemahaman kode etik akuntan terhadap perilaku etis akuntan di Malang. Penelitian Universitas Brawijaya Malang.
- Darmawan, I. P. A., & Widanaputra, A. A. G. P. (2022). Work-life balance memoderasi equity sensitivity dan internal locus of control pada perilaku etis auditor. *E-Jurnal Akuntansi*, 32(4), 928. <https://doi.org/10.24843/eja.2022.v32.i04.p08>
- Dewi, T. K., & Wirakusuma, M. G. (2018). Pengaruh kecerdasan intelektual, kecerdasan emosional dan kecerdasan spiritual pada perilaku etis dengan pengalaman sebagai variabel pemoderasi. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, 7(9), 2089–2116.
- Dhamasanti, J. F., & Sudaryati, E. (2020). Mediasi profesionalisme pada pengaruh intensitas moral dan religiusitas terhadap perilaku etis auditor. *EKUITAS (Jurnal Ekonomi dan Keuangan)*, 4(4), 481–502.

- Eka Rustiana Dewi, I. G. P. (2019). Filosofi Tri Kaya Parisudha memoderasi pengaruh equity sensitivity dan ethical sensitivity pada perilaku etis auditor Badan Pemeriksa Keuangan Perwakilan Provinsi Bali. *Jurnal Penjaminan Mutu*, 5(1), 43. <https://doi.org/10.25078/jpm.v5i1.758>
- Ermawati, N., & Susanti, D. A. (2016). Pengaruh pemahaman kode etik profesi akuntan terhadap perilaku etis mahasiswa akuntansi Universitas Muria Kudus. *Jurnal Ekonomi*, 4(2), 101–208.
- Fithria, D., Aziza, N., & Aprila, N. (2021). Pengaruh faktor individu terhadap perilaku tidak etis auditor internal Pemerintah Provinsi Bengkulu. *Jurnal Fairness*, 10(3), 177–184. <https://doi.org/10.33369/fairness.v10i3.15266>
- Goleman, D. (2016). *Kecerdasan emosional*. Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama.
- Hadijah, D. F., & Panjaitan, I. (2019). Pengaruh religiusitas, sifat Machiavellian, dan orientasi etika terhadap kualitas audit dengan pemahaman sistem informasi akuntansi dan independensi sebagai variabel moderasi. *Jurnal Akuntansi Manajerial*, 4(3), 10–26.
- Handayani, S. (2016). Faktor-faktor yang mempengaruhi perilaku etis mahasiswa akuntansi Universitas Islam Lamongan. *Jurnal Ekbis*, 16(2), 9. <https://doi.org/10.30736/ekbis.v16i2.63>
- Hasibuan, D. (2016). Pengalaman auditor dan kualitas audit: Studi pada Kantor Akuntan Publik di Indonesia. *Jurnal Akuntansi*.
- Hastuti, D. (2013). Pengaruh tekanan waktu, locus of control, dan komitmen profesional terhadap perilaku penurunan kualitas audit. Tesis, Universitas Gadjah Mada.
- Hayati, N., & Amalia, I. (2021). The effect of religiosity and moderation of morality on fraud prevention in the management of village funds. *The Indonesian Accounting Review*, 11(1), 105–114.
- Kamilah, F., Khairani, Z., & Soviyanti, E. (2019). Pemahaman kode etik profesi akuntan terhadap perilaku etis karyawan di Kantor Akuntan Publik Kota Pekanbaru. *Jurnal Akuntansi Kompetif*, 2(3), 108–113. <https://doi.org/10.35446/akuntansikompetif.v2i3.357>
- Kharisma, A. (2017). Pengaruh profesionalisme, komitmen organisasi, locus of control internal dan eksternal terhadap kinerja auditor. *Jurnal Universitas Mahasaraswati Denpasar*.
- Kusumaningtyas, D. (2016). Religiusitas pada motivasi dan etika profesi akuntan dalam perspektif Islam. *Cendekia Akuntansi*, 4(3), 116–126.
- Moch. Farhan F., Rida Prihatni, & Ayatulloh Michael Musyaffi. (2022). Faktor-faktor yang mempengaruhi perilaku auditor dalam situasi konflik audit. *Jurnal Akuntansi, Perpajakan dan Auditing*, 3(1), 222–244. <https://doi.org/10.21009/japa.0301.14>
- Mulyadi. (2016). *Sistem informasi akuntansi*. Jakarta: Salemba Empat.
- Normadewi Abdi Pradnyani, N. L. P., Riasning, N. P., & Datrini, L. K. (2018). Hasil penelitian pengaruh kecerdasan dan budaya etis organisasi terhadap perilaku etis auditor di Provinsi Bali. *KRISNA: Kumpulan Riset Akuntansi*, 9(2), 63. <https://doi.org/10.22225/kr.9.2.477.63-70>
- Nurfadilah, N., & Junaid, A. (2019). Determinan perilaku etis auditor terhadap kinerja auditor dengan perilaku etis auditor sebagai variabel intervening.

- PARADOKS: *Jurnal Ilmu Ekonomi*, 2(1), 1–20.
<https://doi.org/10.33096/paradoks.v2i1.102>
- Oei, V. A. H. (2015). Pengaruh kecerdasan intelektual, kecerdasan emosional, dan pengajaran etika profesional terhadap perilaku etis calon auditor. Skripsi, Universitas Kristen Satya Wacana.
- Paulus, S., & Cahyono, A. Y. (2018). Pengaruh keahlian auditor, gender, pengalaman auditor, locus of control, independensi terhadap perilaku etis profesi akuntan (studi empiris pada Kantor Akuntan Publik di wilayah Jakarta Selatan). *JOM: Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Budi Luhur*.
- Pradnyani, N. L. P. N. A., Riasning, N. P., & Datrini, L. K. (2018). Hasil penelitian pengaruh kecerdasan dan budaya etis organisasi terhadap perilaku etis auditor di Provinsi Bali. *KRISNA: Kumpulan Riset Akuntansi*, 9(2), 63.
<https://doi.org/10.22225/kr.9.2.477.63-70>
- Pratiwi, N. L. Y., & Suryanawa, I. K. (2020). Pengaruh kecerdasan intelektual, kecerdasan emosional, kompetensi dan lingkungan kerja pada kinerja auditor. *E-Jurnal Akuntansi*, 30(7), 1738.
<https://doi.org/10.24843/eja.2020.v30.i07.p10>
- Putra, I. N. B. B., Suryandari, N. N. A., & Susandya, A. B. A. (2022). Determinan kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali. *Jurnal Kharisma*, 4(3), 377–388.
- Putra, I. G. A. S. M., & Wirakusuma, M. G. (2022). Pengaruh work-life balance dan internal locus of control pada perilaku etis auditor. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, 11, 1416–1424.
<https://doi.org/10.24843/EEB.2022.v11.i11.p11>
- Putri, A. M., Hidayati, N., & Amin, M. (2019). Pengaruh kecerdasan emosional dan pemahaman kode etik akuntan terhadap sensitivitas etis mahasiswa akuntansi. *E-JRA*, 08(03), 12–28.
<http://riset.unisma.ac.id/index.php/jra/article/view/4043>
- Radianto, W. E. D., Kristama, B. Y., & Salim, I. R. (2021). Exploring the relationship between locus of control and financial behavior of accounting student from the social construction theory approach. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, 10(2), 118–128. <https://doi.org/10.36941/ajis-2021-0043>
- Raharjo, E. M. T. (2013). Pengaruh locus of control, pengalaman kerja dan sistem reward terhadap perilaku etis auditor. *Jurnal Akuntansi Bisnis*, 11(22), 154–166.
- Ratnawati, M. M., & Budiarta, I. K. (2021). Dampak locus of control dan komitmen profesional terhadap perilaku etis auditor dalam situasi konflik. *E-Jurnal Akuntansi Udayana*, 31, 809–821.
<https://doi.org/10.24843/EJA.2021.v31.i04.p02>
- Robbins, S. P., & Judge, T. A. (2015). *Perilaku organisasi buku 1* (Edisi 12). Jakarta: Salemba Empat.