



PENGARUH MORAL SENSITIVITY DAN MORAL COURAGE TERHADAP AUDIT JUDGMENT

(Studi Empiris pada Auditor BPK RI - Perwakilan Provinsi Sumatera Utara)

Netanya Evelyn Berliana Damanik, Haryanto¹

Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro
Jl. Prof. Soedarto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +6282135240978

ABSTRACT

This study contributes to strengthening the internalization of the code of ethics and quality control to maintain the objectivity of the results of government financial audits. This study aims to identify empirical evidence and analyze the influence of moral sensitivity and moral courage on audit judgment among auditors at the North Sumatra Provincial Office of the Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI). Based on the Four-Component Model, this study focuses its testing on the initial and final stages, where the stages of moral judgment and moral motivation are assumed to have been institutionally standardized through BPK RI regulations. The research approach used is quantitative, utilizing primary data analyzed via multiple linear regression. The results indicate that, partially, moral sensitivity has a positive and significant effect on audit judgment, while moral courage was not found to have a significant effect on audit judgment. Theoretically, this study reinforces the relevance of the moral behavior model in the realm of public sector auditing. Practically, these results highlight the importance of developing ethics training based on real-world cases for BPK RI auditors.

Keywords: Audit Judgment, BPK RI, Moral Courage, Moral Sensitivity.

PENDAHULUAN

Audit judgment merupakan keputusan profesional auditor yang menjadi hal yang krusial dalam rangkaian proses audit (Patni & Diatmika, 2026). Menurut Anwar (2018), *audit judgment* merupakan perspektif terhadap suatu pertimbangan pribadi auditor dalam menanggapi informasi yang memengaruhi dokumentasi bukti serta pembuatan keputusan pendapat auditor atas laporan keuangan suatu entitas. Secara tidak langsung, keandalan *audit judgment* akan memengaruhi kualitas keputusan bisnis yang diambil oleh para pemakai laporan keuangan (Putra & Suryono, 2017). Dalam konteks audit sektor publik, khususnya Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI), *audit judgement* laporan keuangan akan berdampak langsung pada kepentingan masyarakat. Ekspektasi yang tinggi dari masyarakat terhadap keputusan auditor sebagai jaminan mutlak atas laporan keuangan yang transparan, akuntabilitas, dan pengelolaan keuangan negara yang bebas dari tindakan korupsi.

Sebagai lembaga yang diberikan mandat konstitusional oleh Pasal 23E UUD 1945 untuk memeriksa pengelolaan keuangan negara, *audit judgment* menjadi elemen yang paling krusial bagi BPK RI. Proses pengambilan keputusan yang tidak mekanis membuat auditor perlu bergantung pada kapasitas subjektif dalam mengolah informasi yang kompleks (Bonner, 1994). Oleh karena itu, tingkat kepercayaan publik terhadap kredibilitas laporan keuangan sektor publik sangat dipengaruhi oleh keandalan *audit judgment*. Dalam praktiknya, dimensi ini tidak selalu dilatarbelakangi oleh aspek teknis,

¹ Corresponding author



beberapa di antaranya didorong oleh dimensi aspek etika dan moral auditor di lapangan (Firdaus & Tannar, 2024).

Namun realitas di lapangan menunjukkan sering terjadi *audit expectation gap*, kesenjangan antara harapan masyarakat yang menginginkan auditor sebagai penjamin mutlak ketiadaan korupsi dengan keterbatasan praktik audit (Mirdah et al., 2015). Kegagalan auditor dalam memenuhi ekspektasi tersebut sering kali bukan disebabkan lemahnya kompetensi teknis, melainkan rapuhnya dimensi etika dalam proses pengambilan keputusan. Secara teoretis, *Four-Component Model of Moral Behavior* yang dikembangkan oleh Rest (1986) menjelaskan bahwa perilaku moral terbentuk melalui empat tahapan, *moral sensitivity*, *moral judgment*, *moral motivation*, dan *moral character*. Penelitian ini akan fokus pada pengujian dan analisis pada komponen pertama yaitu *moral sensitivity* sebagai tahap awal mengenali isu etika, serta komponen keempat yaitu *moral character* yang direpresentasikan sebagai *moral courage*. Pembatasan pada dua komponen ini didasarkan pada argumen bahwa *moral judgment* dan *moral motivation* telah diatur secara baku dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) serta dalam Peraturan BPK No. 4 Tahun 2018 yang diikat dengan sumpah jabatan.

Moral courage menjadi krusial karena bertindak sebagai katalisator psikologis yang memastikan lima prinsip dasar etika auditor yakni integritas, objektivitas, kompetensi, kerahasiaan, dan perilaku profesional, tidak sekadar menjadi kepatuhan formal. Tanpa *moral courage*, prinsip-prinsip tersebut dapat goyah saat auditor menghadapi tekanan atau intervensi dari pihak lain. Fenomena runtuhnya moralitas ini terbukti dari beberapa kasus besar yang mencuat ke publik dalam beberapa tahun terakhir, seperti Operasi Tangkap Tangan (OTT) KPK terkait dugaan suap opini pada laporan belanja daerah di kabupaten Sorong pada tahun 2023, serta indikasi manipulasi *audit judgment* pada megaprojek infrastruktur BTS 4G Bakti Kemenkominfo (2021-2022). Bahkan, fenomena pelanggaran ini masih terus berlanjut hingga saat ini, sebagaimana terlihat pada kasus dugaan suap kepengurusan opini audit di kabupaten Muara Enim yang baru mencuat ke publik pada Juni 2026.

Selain itu, terdapat pula inkonsistensi hasil dari penelitian terdahulu sehingga perlu diuji kembali. Firdaus & Tannar (2024) menemukan bahwa *ethical sensitivity* (secara substansi sepadan dengan *moral sensitivity*) berpengaruh positif terhadap *audit judgment*. Sebaliknya Widiantri et al. (2022) menemukan bahwa *mmoral sensitivity* tidak memiliki pengaruh yang signifikan. Inkonsistensi ini diduga kuat terjadi karena hubungan antar-elemen moral tidak bersifat linear sederhana, melainkan melibatkan dinamika psikologis dan lingkungan kerja auditor yang kompleks. Keterbatasan literatur yang mengintegrasikan *moral sensitivity* dan *moral courage* dalam satu model pengujian empiris yang utuh di sektor publik menjadi landasan utama dilakukannya penelitian ini.

Berdasarkan interaksi teoretis dan urgensi fenomena tersebut, penelitian ini dilakukan pada BPK RI Perwakilan Sumatera Utara. Pemilihan lokus ini diposisikan sebagai representasi dari kondisi auditor sektor publik nasional mengingat karakteristik instansi BPK RI yang bersifat satu kesatuan yang tidak terpisahkan (*one and indivisible*), di mana seluruh kantor perwakilan menerapkan standar etika, sistem kedisiplinan, dan SPKN yang homogen. Berdasarkan latar belakang tersebut, penelitian ini bertujuan untuk menguji dan menganalisis secara empiris pengaruh *moral sensitivity* dan *moral courage* terhadap *audit judgment* pada auditor BPK RI. Secara teoretis, penelitian ini diharapkan dapat memberikan bukti empiris penerapan teori Rest (1986) dalam akuntansi keperilakuan serta memperkaya literatur akuntansi sektor publik di luar faktor teknis tradisional. Secara praktis, hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi bahan pertimbangan bagi lembaga pemeriksa dalam merancang program pelatihan berbasis etika dan strategi penguatan integritas profesi secara berkelanjutan.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

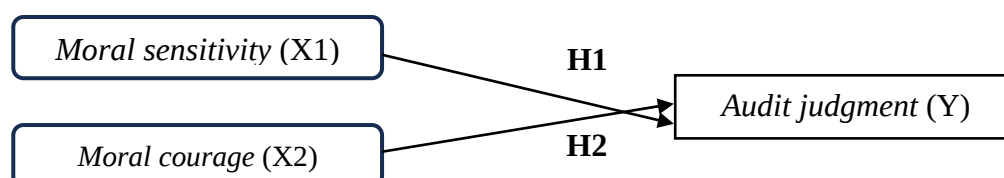
Dalam konteks sektor publik, auditor dituntut untuk menghasilkan *audit judgment* yang objektif, independen, dan bebas dari intervensi sesuai dengan standar profesional yang berlaku (Lawalata et al., 2025). *Audit judgment* sebagai hasil dari pertimbangan profesional seharusnya didasarkan pada bukti yang cukup dan relevan serta dilandasi oleh integritas moral yang kuat (Muslim et al., 2023). Namun, dalam praktiknya auditor sering menghadapi tekanan dari pihak *auditee*, konflik kepentingan, serta kompleksitas lingkungan kerja yang berpotensi memengaruhi objektivitas dalam pengambilan keputusan. Kondisi ini menunjukkan adanya kontradiksi antara kondisi yang ideal (*what should be*) dengan realitas di lapangan (*what is*), sehingga diperlukan pemahaman terkait faktor-faktor yang memengaruhi kualitas *audit judgment*, terutama dari aspek moral auditor (Firdaus & Tannar, 2024).

Moral sensitivity berperan dalam meningkatkan kemampuan auditor untuk mengidentifikasi adanya dilema etis, konflik kepentingan, serta indikasi penyimpangan dalam proses audit (Rest, 1986). Auditor dengan tingkat *moral sensitivity* yang tinggi akan cenderung lebih mampu mengenali dimensi etika dalam situasi audit, sehingga dapat mengevaluasi bukti secara lebih kritis dan komprehensif (Fajrin, 2022). Kemampuan ini menjadi dasar dalam menghasilkan *audit judgment* yang lebih akurat dan objektif. Sebaliknya, rendahnya *moral sensitivity* dapat menyebabkan auditor gagal mengenali permasalahan etika, sehingga keputusan yang diambil berpotensi bias dan tidak mencerminkan kondisi yang sebenarnya.

Di sisi lain, *moral courage* berperan dalam memastikan bahwa keputusan yang telah diidentifikasi sebagai hal yang benar secara etis dapat diimplementasikan secara konsisten (Sekerka & Bagozzi, 2009). Auditor yang memiliki *moral courage* tinggi akan lebih mampu mempertahankan independensi, menolak tekanan eksternal, serta menyampaikan temuan audit secara objektif meskipun menghadapi risiko profesional. Dengan demikian, *moral courage* menjadi faktor penting dalam menjaga kualitas *audit judgment* dari pengaruh tekanan lingkungan kerja.

Secara konseptual, *moral sensitivity* dan *moral courage* merupakan dua komponen yang saling melengkapi dalam proses pengambilan keputusan audit. *Moral sensitivity* memungkinkan auditor untuk mengenali adanya permasalahan etika, sedangkan *moral courage* memungkinkan auditor untuk menindaklanjuti kesadaran tersebut ke dalam tindakan nyata. Tanpa adanya *moral sensitivity*, auditor tidak akan mampu mengidentifikasi dilema etika, sedangkan tanpa *moral courage*, auditor tidak akan memiliki keberanian untuk mempertahankan keputusan yang benar secara profesional. Oleh karena itu, keterkaitan antara kedua variabel diperkirakan memiliki peran yang krusial dalam meningkatkan kualitas *audit judgment*. Keterhubungan logis antar-variabel ini secara skematis digambarkan dalam kerangka pemikiran pada Gambar 1.

Gambar 1. Kerangka Penelitian



Pengaruh *Moral Sensitivity* terhadap *Audit Judgment*

Moral sensitivity merupakan tahap awal dalam proses pengambilan keputusan etis yang menggambarkan kemampuan seseorang dalam mengenali adanya dilema etika (Rest, 1986). Dalam konteks audit, kemampuan ini menjadi penting karena auditor dihadapkan

pada berbagai kondisi pelaporan yang mengandung konflik kepentingan, ketidakpastian, serta potensi penyimpangan. Auditor dengan tingkat *moral sensitivity* yang tinggi akan cenderung lebih mampu mengidentifikasi indikasi pelanggaran atau *fraud* dalam laporan keuangan, sehingga dapat mengevaluasi bukti audit secara lebih kritis dan komprehensif.

Secara teoretis, dalam teori *Four-Component Model of Moral Behavior* yang dikemukakan oleh Rest (1986), *moral sensitivity* berperan sebagai tahap awal yang menentukan apakah seseorang menyadari adanya isu etika sebelum mengambil keputusan. Oleh karena itu, kemampuan dalam mengenali dilema etika akan memengaruhi kualitas keputusan yang dibuat, termasuk dalam proses perumusan audit judgment.

Penelitian oleh Firdaus dan Tannar (2024) menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif yang signifikan antara *ethical sensitivity* terhadap *audit judgment*. Selain itu, Badera dan Jati (2020) juga mendukung dengan hasil yang menyatakan bahwa *ethical sensitivity* berperan dalam meningkatkan kualitas keputusan audit. Temuan ini menegaskan bahwa dengan sensitivitas etika yang tinggi, auditor cenderung dapat menghasilkan *judgment* yang lebih tepat dan objektif. Berdasarkan landasan teoretis dan penelitian terdahulu tersebut, maka disusun hipotesis berikut:

H1: *Moral sensitivity* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *audit judgment* auditor.

Pengaruh *Moral Courage* terhadap *Audit Judgment*

Moral courage merupakan manifestasi dari komponen *moral character* dalam *Four-Component Model of Moral Behavior*, yaitu keberanian psikologis seseorang untuk melakukan tindakan yang sesuai dengan prinsip etika sekalipun sedang berada dalam tekanan atau risiko (Hannah et al., 2011; Rest, 1986). Bila dilihat melalui konteks audit, auditor sering dihadapkan pada tekanan dari pihak *auditee*, atasan, maupun lingkungan kerja, sehingga diperlukan keberanian moral untuk tetap mempertahankan objektivitas, independensi, dan integritas dalam pengambilan keputusan.

Secara teoretis, *moral courage* berfungsi sebagai eksekutor akhir di tahap hilir yang memastikan hasil pemikiran etis tidak runtuh saat menghadapi konsekuensi di dunia nyata. Tanpa adanya keberanian moral profesional, seorang auditor akan cenderung bersikap kompromistis dan membiarkan audit judgment yang dihasilkan terdistorsi oleh kepentingan luar.

Secara empiris, penelitian oleh Pramiudi (2025) memberikan kesimpulan bahwa *moral courage* memiliki keterkaitan fungsional dalam menjaga integritas keputusan profesional auditor, terutama ketika bersinergi dengan kapasitas kompetensi yang memadai. Didukung oleh landasan konseptual dari Sekerka dan Bagozzi (2009), keberanian moral profesional bertindak sebagai benteng utama yang menjamin bahwa keputusan yang diambil tetap berada pada koridor objektivitas (*auditor objectivity*). Berdasarkan argumen teoretis dan dukungan empiris tersebut, maka disusun hipotesis berikut:

H2: *Moral courage* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *audit judgment* auditor.

METODE PENELITIAN

Desain Penelitian dan Sampel

Penelitian kuantitatif ini menggunakan data primer yang bersifat *cross-sectional* untuk menguji pengaruh *moral sensitivity* dan *moral courage* terhadap *audit judgment*. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh pemeriksa yang aktif bertugas pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) Perwakilan Provinsi Sumatera Utara. Penentuan sampel dilakukan dengan teknik *purposive sampling* berdasarkan kriteria spesifik, yaitu: (1) auditor yang aktif bertugas pada BPK RI Perwakilan Provinsi Sumatera

Utara; (2) memiliki masa kerja minimal 2 tahun sehingga secara resmi telah menyandang Jabatan Fungsional Pemeriksa Ahli Pertama menurut Peraturan BPK RI No. 1 Tahun 2024 dan memiliki otoritas merumuskan pertimbangan profesional dalam Kertas Kerja Pemeriksaan (KKP); serta (3) memiliki pengalaman memeriksa entitas sektor publik. Berdasarkan kriteria tersebut, diperoleh jumlah sampel definitif sebanyak 41 auditor.

Prosedur Pengumpulan Data

Data dikumpulkan secara daring (*online*) menggunakan media *Google Form* sepanjang periode 25 April hingga 25 Mei 2026. Distribusi tautan kuesioner dilakukan melalui koordinasi resmi dengan pihak internal institusi BPK RI Perwakilan Provinsi Sumatera Utara memanfaatkan saluran komunikasi internal. Untuk menjamin kualitas data dan menghindari adanya data kosong (*missing value*), fitur pembatas "*Required*" diaktifkan pada setiap butir pernyataan di dalam instrumen. Pengisian kuesioner resmi ditutup setelah melewati batas waktu yang ditentukan guna meminimalkan risiko jawaban susulan (*late response*).

Operasionalisasi Variabel

Pengukuran seluruh variabel di dalam penelitian ini mengadopsi instrumen dari penelitian terdahulu yang diukur dengan menggunakan skala Likert 5 poin (1 = Sangat Tidak Setuju hingga 5 = Sangat Setuju). Variabel *moral sensitivity* (X1) diukur melalui 7 butir pernyataan yang diadaptasi dari *Moral Sensitivity Questionnaire* (MSQ) versi Kuilman et al. (2019), mencakup indikator kesadaran dampak terhadap *stakeholder*, pemahaman konteks entitas, kesadaran nilai etika, hubungan profesional, perspektif situasi audit, konflik kepentingan, dan peran standar audit. Variabel *moral courage* (X2) diukur menggunakan 8 butir pernyataan yang diturunkan dari 5 dimensi *Professional Moral Courage* (PMC) *Scale 1* (Method A) oleh Sekerka et al. (2009), meliputi konsistensi tindakan benar, minimalisasi dampak negatif, integrasi nilai profesional, ketahanan terhadap tekanan, kepatuhan berbasis etika, pemahaman esensi aturan, pertimbangan bijaksana, dan motivasi tujuan moral. Sementara itu, variabel *audit judgment* (Y) diukur menggunakan 6 butir pernyataan yang diadaptasi dari Chairunnisa (2023) dan Madeleine (2021), yang meliputi pertimbangan kompleksitas dan materialitas, signifikansi temuan, evaluasi risiko bawaan, penilaian risiko pengendalian, kondisi keuangan entitas, serta respons manajemen terhadap kelemahan.

Metode Analisis Data

Analisis data dalam penelitian ini diselesaikan secara statistik melalui beberapa tahapan pengujian. Sebelum pengujian model dilakukan, dilakukan uji kualitas data yang terdiri atas uji validitas dengan parameter korelasi ($r\text{-hitung} > r\text{-tabel}$) ($\text{sig.} < 0,05$) dan uji reliabilitas dengan batasan nilai Cronbach's Alpha $> 0,60$ (Sekaran & Bougie, 2016). Selanjutnya, uji asumsi klasik diterapkan untuk memastikan pemenuhan asumsi linearitas yang meliputi uji normalitas residual, uji multikolinearitas ($\text{Tolerance} > 0,10$ dan $\text{VIF} < 10$), serta uji heteroskedastisitas (Ghozali, 2021).

Pengujian hipotesis dilakukan dengan analisis regresi linear berganda menggunakan model persamaan sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + e$$

Di mana Y adalah *audit judgment*, α konstanta, β_1 dan β_2 adalah koefisien regresi masing-masing variabel independen, dan e merupakan error residual. Kelayakan metode ini akan diukur menggunakan nilai sig. uji F ($< 0,05$), tingkat kontribusi diukur melalui *Adjusted R²*, sedangkan pembuktian hipotesis secara parsial ditentukan melalui uji t statistik dengan kriteria nilai sig. $< 0,05$.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Karakteristik Responden dan Tingkat Pengembalian

Pengumpulan data dilakukan secara daring menggunakan kuesioner terstruktur yang disebar dari tanggal 25 April 2026 hingga 25 Mei 2026 kepada populasi pemeriksa di BPK RI Perwakilan Provinsi Sumatera Utara yang berjumlah 268 orang. Dari upaya tersebut, diperoleh kuesioner yang terisi secara lengkap hingga batas akhir penutupan sebanyak 41 responden dengan tingkat pengembalian 15.30%. meskipun secara persentase pengembalian tergolong rendah, namun nilai ini dinilai wajar dan memenuhi standar validitas akademis untuk kategori survei mandiri dengan subjek kelompok profesional dengan tingkat kesibukan, kerahasiaan tugas, dan mobilitas lapangan yang tinggi (Baruch & Holtom, 2008).

Pemanfaatan fitur “*required*” pada *Google Form* berhasil mengeliminasi risiko data kosong (*missing value*) sehingga seluruh kuesioner yang masuk dinyatakan valid dan memenuhi kriteria *purposive sampling* yang ditetapkan. Pengendalian terhadap jawaban susulan (*late response control*) juga dilakukan dengan menonaktifkan akses pengisian kuesioner tepat pada tanggal batas akhir pengumpulan untuk menjaga homogenitas data.

Secara demografis, profil 41 responden dalam penelitian ini menunjukkan distribusi yang relatif seimbang dan matang. Berdasarkan gender, responden didominasi oleh laki-laki sebesar 54% (22 orang) dan perempuan sebesar 46% (19 orang). Berdasarkan rentang usia, mayoritas auditor berada pada kelompok usia 31-40 tahun (34%), diikuti oleh usia di atas 50 tahun (29%), usia 21-30 tahun (22%), dan usia 41-50 tahun (15%). Dari aspek tingkat pendidikan, sebanyak 68% responden berlatar belakang sarjana (S1) dan 32% telah menyelesaikan magister (S2). Karakteristik kematangan profesi terlihat dari masa kerja responden, di mana mayoritas (51%) telah mengabdikan lebih dari 10 tahun, sementara responden dengan masa kerja 2-5 tahun sebesar 39%, dan 6-10 tahun sebesar 10%. Komposisi jabatan fungsional mencerminkan struktur tim audit riil, yang terdiri atas Pemeriksa Pertama (63%), Pemeriksa Muda (27%), dan Pemeriksa Madya (10%).

Analisis Statistik Deskriptif dan Uji Kualitas Data

Analisis statistik deskriptif digunakan untuk melihat karakteristik distribusi jawaban aktual responden dibandingkan dengan skor teoretisnya. Ringkasan hasil uji statistik deskriptif disajikan pada Tabel 1.

Tabel 1. Hasil Uji Statistik Deskriptif

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
X1	41	18	35	26.66	3.617
X2	41	23	40	31.76	3.820
Y	41	16	30	22.54	2.856
Valid N (listwise)	41				

Sumber: data primer diolah, 2026

Berdasarkan Tabel 1, ketiga variabel memiliki nilai rata-rata (*mean*) aktual yang berada di atas *mean* teoretisnya. Hal ini mengindikasikan bahwa secara empiris, para pemeriksa pada BPK RI Perwakilan Provinsi Sumatera Utara memiliki tingkat sensitivitas moral yang tinggi, keberanian moral yang kuat, serta kapasitas yang sangat baik dalam merumuskan pertimbangan dan keputusan audit. Nilai standar deviasi yang relatif kecil menunjukkan bahwa sebaran data bersifat homogen dan tidak terdapat perbedaan persepsi yang kontras antar responden.

Sebelum dilakukan pengujian model regresi, instrumen penelitian diuji terlebih dahulu menggunakan uji validitas dan reliabilitas. Uji validitas dilakukan dengan membandingkan nilai *r*-hitung (*Corrected Item-Total Correlation*) dengan nilai *r*-tabel pada tingkat signifikansi 5% untuk $n = 41$ ($df = 39$), yaitu sebesar 0,3081. Hasil pengujian menunjukkan bahwa seluruh indikator untuk variabel X1 (*r*-hitung: 0,441–0,835), X2 (*r*-

hitung: 0,538–0,795), dan Y (r -hitung: 0,391–0,741) memiliki nilai r -hitung $> 0,3081$, sehingga dinyatakan valid. Uji reliabilitas menunjukkan bahwa ketiga variabel memiliki nilai *Cronbach's Alpha* di atas batas kritis 0,60, dengan rincian variabel *Audit Judgment* sebesar 0,714, *Moral Courage* sebesar 0,821, dan *Moral Sensitivity* sebesar 0,687. Dengan demikian, seluruh instrumen dinyatakan andal sebagai alat ukur.

Uji Asumsi Klasik dan Hasil Analisis Regresi Linear Berganda

Pengujian asumsi klasik dilakukan untuk memastikan model regresi bebas dari bias empiris. Uji normalitas data awal melalui *Shapiro-Wilk* menunjukkan nilai signifikansi yang tidak merata di bawah 0,05, sehingga pengujian dilanjutkan dengan uji normalitas *residual*. Hasil uji *One-Sample Kolmogorov-Smirnov* terhadap nilai *unstandardized residual* menghasilkan nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* sebesar 0,200 ($> 0,05$), yang berarti nilai *residual* model berdistribusi secara normal. Uji multikolinearitas menunjukkan nilai *Tolerance* sebesar 0,565 ($> 0,100$) dan VIF sebesar 1,771 ($< 10,00$) untuk kedua variabel independen, sehingga model disimpulkan bebas dari gejala multikolinearitas. Selanjutnya, uji heteroskedastisitas melalui grafik menunjukkan titik-titik yang menyebar secara acak tanpa pola tertentu di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y. Penilaian objektif menggunakan Uji Glejser mengonfirmasi tidak terjadinya masalah heteroskedastisitas, ditunjukkan oleh nilai *sig.* variabel X1 (0,435) dan X2 (0,088) yang berada di atas 0,05.

Setelah asumsi klasik terpenuhi, analisis regresi linear berganda diterapkan untuk menguji model hubungan antarvariabel. Hasil estimasi parameter regresi secara parsial dan statistik kolinearitas terdapat pada **Tabel 2** dan **Tabel 3**.

Tabel 2. Hasil Uji Linear Berganda

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	5.659	2.848		1.987	0.054
	Moral Sensitivity (X1)	0.413	0.120	0.523	3.447	0.001
	Moral Courage (X2)	0.185	0.114	0.247	1.626	0.112
a. Dependent Variable: Audit Judgment (Y)						

Sumber: data primer diolah, 2026

Berdasarkan hasil pengolahan data pada Tabel 2, model persamaan regresi linear berganda yang terbentuk adalah sebagai berikut:

$$Y = 5.659 + 0.413 X_1 + 0.185 X_2 + e$$

Tabel 3. Hasil Uji t

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		(B)	Std. Error	(Beta)		
1	(Constant)	5.659	2.848		1.987	0.054
	Moral Sensitivity (X1)	0.413	0.120	0.523	3.447	0.001
	Moral Courage (X2)	0.185	0.114	0.247	1.626	0.112
a. Dependent Variable: Audit Judgment (Y)						

Sumber: data primer diolah, 2026

Hasil Uji Kelayakan Model (Uji F) menghasilkan nilai F-hitung sebesar 19,412 dengan nilai signifikansi $< 0,001$ ($< 0,05$). Hal ini membuktikan bahwa model regresi yang

diajukan memenuhi syarat *goodness of fit*, yang berarti variabel *moral sensitivity* (X1) dan *moral courage* (X2) secara bersama-sama layak dan andal untuk memprediksi variasi nilai *audit judgment* (Y). Nilai koefisien determinasi (*Adjusted R²*) sebesar 0,479 menunjukkan bahwa kemampuan prediktif dari kombinasi kedua variabel independen tersebut mampu menjelaskan variasi nilai variabel *audit judgment* sebesar 47,9%, sedangkan sisanya sebesar 52,1% dijelaskan oleh variabel lain di luar model penelitian ini.

Pengaruh Moral Sensitivity terhadap Audit Judgment

Berdasarkan pengujian hipotesis secara parsial (Uji t) pada **Tabel 2**, variabel *moral sensitivity* (X1) terbukti memiliki nilai koefisien regresi positif sebesar 0,413 dan nilai t-hitung sebesar 3,447, yang lebih besar dari t-tabel (1,68488). Mengingat nilai signifikansinya sebesar 0,001 ($< 0,05$), maka Hipotesis Pertama (H1) diterima. Temuan ini memberikan bukti empiris bahwa semakin tinggi tingkat sensitivitas moral yang dimiliki oleh seorang auditor, maka akan semakin tepat dan berkualitas pula *audit judgment* yang dihasilkannya.

Secara teoretis, hasil penelitian ini mendukung keabsahan *Four-Component Model of Moral Behavior* yang diinisiasi oleh Rest (1986). Dalam model tersebut, sensitivitas moral menempati posisi krusial sebagai tahap hulu penentu kedewasaan perilaku etis. Tanpa adanya kepekaan kognitif untuk mengenali sinyal-sinyal dilema etis atau potensi kecurangan (*fraud*) pada fase awal, seorang praktisi tidak akan mampu merumuskan pertimbangan profesional secara objektif. Karakteristik demografis responden juga memperkuat signifikansi hubungan ini, di mana 51% auditor telah mengabdikan lebih dari 10 tahun di BPK RI. Pengalaman lapangan yang panjang membentuk intuisi dan jam terbang etis yang matang, sehingga memungkinkan mereka peka terhadap kejanggaran kecil dalam laporan entitas dan mentransformasikannya ke dalam keputusan audit yang akurat. Secara empiris, hasil penelitian ini sejalan dengan temuan Firdaus dan Tannar (2024), Syahbana et al. (2024), serta Putri dan Trisnarningsih (2022) yang menegaskan kontribusi positif signifikan dari sensitivitas moral terhadap pembentukan keputusan audit.

Pengaruh Moral Courage terhadap Audit Judgment

Hasil pengujian parsial (Uji t) untuk variabel *moral courage* (X2) menunjukkan nilai koefisien regresi sebesar 0,185 dengan nilai t-hitung sebesar 1,626. Karena nilai t-hitung tersebut lebih kecil dari t-tabel (1,68488) dan nilai signifikansinya mencapai 0,112 ($> 0,05$), maka Hipotesis Kedua (H2) ditolak. Bukti empiris ini mengindikasikan bahwa dalam ruang lingkup penelitian ini, keberanian moral tidak memiliki pengaruh positif secara langsung dan signifikan terhadap kualitas *audit judgment* yang dirumuskan oleh auditor.

Secara konseptual, temuan ini memberikan warna baru dalam analisis *Four-Component Model* milik Rest (1986). Keberanian moral yang digolongkan sebagai penentu akhir tindakan nyatanya tidak selalu dapat dimanifestasikan secara independen atau linier dalam sistem birokrasi sektor publik. Penjelasan logis atas fenomena ini dapat ditelusuri melalui profil demografis responden dan karakteristik organisasi tempat penelitian dilakukan. Mayoritas responden (63%) merupakan Pemeriksa Pertama (auditor tingkat dasar). Di lingkungan BPK RI, proses audit dijalankan secara kolektif di dalam struktur tim yang berjenjang serta diawasi secara ketat melalui mekanisme penjaminan mutu oleh Ketua Tim, Pengendali Teknis, hingga Penanggung Jawab.

Kondisi kerja yang sangat terstruktur ini menyebabkan perumusan keputusan audit (*audit judgment*) tidak bergantung secara bebas pada keberanian moral individu perorangan, melainkan telah dimitigasi dan diarahkan oleh kepatuhan terhadap standar prosedur operasional dan kode etik lembaga. Akibatnya, variasi tingkat keberanian moral personal tidak tampak secara dominan pada produk akhir keputusan audit yang dilaporkan.



Temuan ini terbukti selaras dengan studi empiris dari Pramiudi et al. (2025) yang menyimpulkan bahwa faktor internal seperti independensi psikologis atau keberanian moral individu bukanlah determinan tunggal terbesar, melainkan terdapat faktor pengondisi lain seperti pengawasan sistem kerja dan kompetensi teknis yang lebih dominan dalam menentukan kualitas pertimbangan keputusan auditor.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis data dan pembahasan, penelitian ini menghasilkan beberapa kesimpulan penting terkait faktor moral dalam pengujian keputusan audit pada sektor publik. Pertama, *moral sensitivity* secara empiris terbukti memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap *audit judgment* auditor pada BPK RI Perwakilan Provinsi Sumatera Utara. Temuan ini menegaskan bahwa semakin tinggi kepekaan moral seorang pemeriksa dalam mengenali dilema etika sejak tahap awal pemeriksaan, maka akan semakin objektif dan berkualitas pula pertimbangan profesional yang dihasilkan. Kedua, *moral courage* secara parsial terbukti tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap *audit judgment*. Hasil ini mengindikasikan bahwa tingkat keberanian moral personal seorang auditor tidak dapat berdiri sendiri sebagai determinan utama keputusan audit dalam ekosistem birokrasi BPK RI yang kolektif berjenjang dan dikendalikan secara ketat oleh Sistem Pengendalian Mutu (SPM) institusi.

REFERENSI

- Anwar, A. (2018). Pengaruh Audit Judgment, Pengalaman Auditor, dan Etika Auditor terhadap Pemberian Opini Audit pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Makassar. *AkMen Jurnal Ilmiah*, 15(4). <https://ejurnal.nobel.ac.id/index.php/akmen/article/view/>
- Badera, I. D. N., & Jati, I. K. (2020). Moral Reasoning, Whistleblowing Intention, and Audit Judgment Moderate the Effect of Ethical Sensitivity on Internal Audit Quality. *International Research Journal of Management, IT & Social Sciences*, 7(6), 42–53. <https://doi.org/10.21744/irjmis.v7n6.1004>
- Baruch, Y., & Holtom, B. C. (2008). Survey Response Rate Levels and Trends in Organizational Research. *Human Relations*, 61(8), 1139–1160. <https://doi.org/10.1177/0018726708094863>
- Bonner, S. E. (1994). A Model Of The Effects Of Audit Task Complexity. *Accounting, Organizations and Society*, 19(3), 213–234.
- Fajrin, F. (2022). Pengaruh Independensi, Kecerdasan Spiritual dan Ethical Sensitivity terhadap Kualitas Audit Pemerintah dengan Integritas Auditor sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Peradaban*, 8(2), 416–433. <https://doi.org/10.24252/jiap.v8i1.28881>
- Firdaus, A., & Tannar, O. (2024). Pengaruh Ethical Sensitivity, Spiritual Intelligence, dan Komitmen Profesional terhadap Audit Judgement pada Auditor Pemerintah di BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Timur. *Al-Kharaj: Jurnal Ekonomi, Keuangan & Bisnis Syariah*, 6(11), 7133–7149. <https://doi.org/10.47467/alkharaj.v6i11.3579>
- Ghozali, I. (2021). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 26* (10th ed.). Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hannah, S. T., Avolio, B. J., & Walumbwa, F. O. (2011). Relationships between Authentic Leadership, Moral Courage, and Ethical and Pro-Social Behaviors. *Business Ethics Quarterly*, 21(4), 555–578. <https://doi.org/10.5840/beq201121436>
- Lawalata, J., Zulkifli, Z., & Ridha, A. (2025). Independensi Auditor, Budaya Etika KAP, dan Skeptisisme Profesional: Analisis Model Mediasi Berbasis SEM. *RIGGS Journal of Artificial Intelligence and Digital Business*, 4(3), 6031–6041. <https://doi.org/10.31004/riggs.v4i3.2879>



- Mirdah, A., Irianto, G., & Yuliati. (2015). Analisis Fenomena Expectation Gap Dan Tanggung Jawab Hukum Auditor (Studi Pada P” MH & N” di Jakarta). *Iqtishadia*, 8(2), 329–354.
- Muslim, Febrianto, A., & Rahim, S. (2023). Audit Judgment: Analisis Persepsi Etis, Kompleksitas Tugas, dan Keyakinan Diri Auditor. *Akmen Jurnal Ilmiah*, 20(3), 307. <https://doi.org/10.37476/akmen.v20i3>
- Patni, D. A. A. S., & Diatmika, I. N. G. A. (2026). Pengaruh Skeptisisme Profesional dan Kompetensi Auditor terhadap Audit Judgment dengan Moral Reasoning sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Ekonomi, Manajemen Pariwisata Dan Perhotelan*, 5(2), 110–126. <https://doi.org/10.55606/jempper.v5i2.6427>
- Pramiudi, U., Isa, Y. M., Sanusi, Z. M., Subowo, H., & Silahtaroglu, G. (2025). Auditors’ Ethical Judgment in Fraud Investigation: The Roles of Emotional Intelligence, Moral Courage and Competency. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*.
- Putra, R. R. O. P., & Suryono, B. (2017). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Audit Judgment di Kantor Akuntan Publik Kota Surabaya. *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi*, 6(6), 1–19.
- Rest, J. R. (1986). *Moral Development: Advances in Research and Theory*. Praeger.
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2016). *Research Methods for Business: A Skill-Building Approach* (7th ed.). John Wiley & Sons.
- Sekerka, L. E., & Bagozzi, R. P. (2009). Facing Ethical Challenges in the Workplace: Conceptualizing and Measuring Professional Moral Courage. *Journal of Business Ethics*, 89(4), 565–579. <https://doi.org/https://doi.org/10.1007/s10551-008-0017-5>
- Widiantari, N. K. S., Rustiarini, N. W., & Dewi, N. P. S. (2022). Pengaruh Locus Of Control, Self Esteem, Skeptisme, Ethical Sensitivity, Dan Self Efficacy Terhadap Audit Judgment Pada Kantor Akuntan Publik Di Bali. *Jurnal Karma (Karya Riset Mahasiswa Akuntansi)*, 2(1), 2158–2168.