

Modal Kultural dan Integritas Profesional dalam Praktik Etis Auditor Internal

Nana Nofianti¹ & Falikhatun²

1 Universitas Sultan Ageng Tirtayasa, Jl. Raya Jkt No.3, Sindangsari, Kec. Pabuaran, Kota Serang, Banten 42163, Indonesia

2 Universitas Sebelas Maret, Jl. Ir Sutami No.36A, Jebres, Kec. Jebres, Kota Surakarta, Jawa Tengah 57126, Indonesia

ARTICLE INFO

ABSTRACT

Keywords:

Auditor integrity,
Champion,
Moral courage,
Professional firmness.

Kata Kunci:

Integritas auditor,
Jawara,
keberanian moral,
Ketegasan profesional,
Moral Courage.

This research aims to understand more deeply how the values of local wisdom in Banten, Jawa, which are based on integrity, courage, and firmness, are internalized by auditors, strengthen the ethical foundation of the audit profession, and foster moral courage in carrying out supervisory duties. The study focused on the auditors of the Internal Supervisory Unit of Sultan Ageng Tirtayasa University, who, in the practice of public sector auditing, are often faced with dilemmatic situations and professional pressures that challenge the substance of their independence. Internal audits in the public sector, especially universities, face unique challenges that test substantive independence, thus making moral courage a determining factor in audit quality. Using a qualitative case study design, this study explores the life experiences of five internal auditors through in-depth interviews, observations, and document analysis. The findings reveal that the internalization of Jawa values functions as an ethical anchor that strengthens moral integrity, courage in facing pressure, and firmness in audit decision-making. However, this internalization also creates a complex dialectic between cultural loyalty and professional demands, especially when auditors face ethical dilemmas and hierarchical pressures. This research develops a conceptual model, "Internalizing Cultural Values in Audit Ethics," that emphasizes integrating spiritual, moral, and social dimensions into internal audit practices.

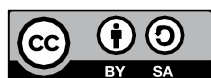
SARI PATI

Corresponding author:

Nana Nofianti
Email:
nana.nofianti@student.uns.ac.id

Penelitian ini bertujuan memahami secara lebih mendalam bagaimana nilai-nilai kearifan lokal Banten, Jawa, yang berlandaskan integritas, keberanian, dan ketegasan diinternalisasi dalam diri auditor dan memperkuat fondasi etika profesi auditor, sekaligus membentuk keberanian moral (moral courage) dalam menjalankan tugas pengawasan. Fokus kajian diarahkan pada auditor Satuan Pengawas Internal Universitas Sultan Ageng Tirtayasa, yang dalam praktik audit sektor publik kerap berhadapan dengan situasi dilematis dan tekanan profesional yang menantang substansi independensi mereka. Audit internal di sektor publik, khususnya perguruan tinggi, menghadapi tantangan unik yang menguji independensi substantif, sehingga menjadikan moral courage sebagai faktor penentu kualitas audit. Dengan menggunakan pendekatan kualitatif dengan desain studi kasus, penelitian ini menggali pengalaman hidup lima auditor internal melalui wawancara mendalam, observasi, dan studi dokumentasi. Temuan mengungkap bahwa internalisasi nilai Jawa berfungsi sebagai ethical anchor yang memperkuat integritas moral, keberanian dalam menghadapi tekanan, dan ketegasan dalam pengambilan keputusan audit. Namun, internalisasi ini juga menciptakan dialektika kompleks antara loyalitas kultural dan tuntutan profesional, terutama ketika auditor dihadapkan pada dilema etis dan tekanan hierarkis. Penelitian ini mengembangkan model konseptual "Internalisasi Nilai Budaya dalam Etika Audit" yang menekankan integrasi dimensi spiritual, moral, dan sosial dalam praktik pengawasan internal.

Copyright © 2025 by Authors,
Published by SAKI.
This is an open access article
under the CC BY-SA License



PENDAHULUAN

Akuntabilitas dan integritas menempati posisi sentral dalam upaya memperkuat tata kelola sektor publik di Indonesia, terutama pada Perguruan Tinggi Negeri (PTN) yang tengah mengalami transformasi kelembagaan menuju status BLU maupun PTN-BH. Meningkatnya tuntutan atas transparansi dan pertanggungjawaban kepada publik mendorong PTN untuk mengadopsi prinsip Good University Governance sebagai kerangka pengelolaan institusi (Sugiyanto & Safriliana, 2022). Dalam dinamika tersebut, peran Satuan Pengawas Internal (SPI) mengalami pergeseran signifikan. SPI tidak lagi sekadar menjalankan fungsi pemeriksaan kepatuhan, tetapi berkembang sebagai penjaga integritas institusi sekaligus mitra strategis manajemen dalam menegakkan nilai-nilai etika dan tata kelola yang baik (Rahayu et al., 2024). Dorongan global terhadap transparansi, efektivitas, dan akuntabilitas publik semakin menegaskan urgensi penerapan Good University Governance di PTN, termasuk di Universitas Sultan Ageng Tirtayasa (UNTIRTA), sebagai fondasi pengelolaan pendidikan tinggi yang berkelanjutan.

Dalam beberapa tahun terakhir, isu dilema etika dan tekanan yang dihadapi auditor internal di Indonesia semakin mendapat sorotan. Laporan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) tahun 2023 mencatat bahwa sektor pendidikan tinggi termasuk kelompok dengan tingkat tindak lanjut rekomendasi audit yang relatif rendah dibandingkan sektor lainnya, dengan persentase penyelesaian hanya mencapai 58% (BPK, 2023). Temuan ini mengindikasikan bahwa persoalan integritas dan keberanian moral auditor tidak semata-mata bersifat etis individual, melainkan telah menjadi isu kelembagaan yang berimplikasi langsung pada efektivitas sistem pengawasan internal.

Realitas tata kelola PTN menunjukkan

bahwa kinerja audit internal masih menghadapi berbagai keterbatasan. Studi nasional pada PTN-BLU mengungkapkan bahwa efektivitas pengawasan internal tidak hanya ditentukan oleh desain struktural SPI, tetapi juga sangat dipengaruhi oleh motivasi serta keberanian auditor dalam merespons tekanan organisasi (Rahayu et al., 2024). Kompleksitas permasalahan semakin meningkat karena auditor SPI kerap melakukan audit terhadap sejawat, dosen senior, maupun pimpinan unit, sehingga memunculkan konflik kepentingan yang inheren. Kondisi ini menguji independensi substantif auditor, yaitu kemampuan untuk bertindak objektif dan mandiri dalam praktik, bukan sekadar independensi formal (Malle et al., 2019). Pada titik ini, dilema keberanian moral menjadi nyata: auditor memahami apa yang benar secara etis, namun harus berhadapan dengan risiko sosial dan profesional ketika mengungkapkan temuan audit secara terbuka (Supriyadi, 2020).

Situasi tersebut menegaskan bahwa integritas auditor tidak cukup dimaknai sebagai pemahaman normatif terhadap kode etik. Integritas harus diwujudkan melalui keberanian moral untuk menyampaikan temuan secara jujur, objektif, dan tegas, meskipun auditor berada di bawah tekanan struktural maupun relasional (Supriyadi, 2020). Oleh karena itu, akuntabilitas SPI tidak hanya berkaitan dengan aspek kelembagaan dan prosedural, tetapi juga menyentuh dimensi psikologis serta moral individu auditor.

Meskipun secara formal SPI telah dibentuk di berbagai PTN BLU dan PTN-BH, praktik tata kelola perguruan tinggi masih diwarnai oleh berbagai kasus penyimpangan. Pemantauan Indonesia Corruption Watch (ICW) selama hampir satu dekade mencatat sedikitnya 37 kasus dugaan korupsi di lingkungan perguruan tinggi, dengan potensi kerugian negara sekitar Rp218,8 miliar serta nilai suap mencapai Rp1,78

miliar (Rachman & Yuntho, 2023). Fakta ini menunjukkan bahwa kampus, yang idealnya menjadi ruang produksi ilmu pengetahuan dan nilai moral, belum sepenuhnya terbebas dari perilaku tidak etis.

Sejalan dengan temuan tersebut, Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) mengidentifikasi PTN sebagai sektor yang rentan terhadap praktik korupsi, khususnya pada tiga area utama, yaitu pengelolaan penelitian dan publikasi, pengadaan barang dan jasa, serta pengelolaan keuangan (Ernowo, 2024). Kondisi ini menempatkan SPI pada posisi yang strategis sekaligus dilematis. Di satu sisi, SPI dituntut untuk menjaga integritas dan akuntabilitas institusi, namun di sisi lain harus berhadapan dengan kompleksitas birokrasi, relasi sosial akademik, serta tekanan hierarkis yang berpotensi melemahkan independensi substantif auditor.

Berbagai penelitian di konteks PTN Indonesia menunjukkan bahwa efektivitas audit internal dipengaruhi oleh kombinasi faktor kelembagaan dan karakteristik individu auditor. Studi (Deliana & Rahman, 2020) pada PTN di Provinsi Sumatera Utara menemukan bahwa audit internal dinilai cukup efektif, namun efektivitas tersebut sangat bergantung pada dukungan manajemen puncak serta kualitas temuan audit. Temuan serupa ditunjukkan oleh Marlina dan Khristianty Fitriyah (2020) yang melibatkan 11 PTN-BH di Indonesia, di mana dukungan pimpinan dan profesionalisme auditor internal secara simultan berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal (Marlina et al., 2022). Hal ini mengindikasikan bahwa komitmen pimpinan dan kompetensi auditor merupakan prasyarat fundamental bagi berfungsinya pengawasan internal yang kuat.

Literatur internasional juga menegaskan pentingnya keberanian moral dalam menentukan kualitas keputusan etis auditor. (Betri et al., 2021) menunjukkan bahwa moral courage memperkuat ketegasan auditor dalam menghadapi tekanan,

sehingga berdampak pada peningkatan kualitas pelaporan temuan. Selanjutnya, (Cahya et al., 2025) menegaskan bahwa karakter personal auditor, seperti integritas dan keberanian mengambil risiko moral, berpengaruh signifikan terhadap efektivitas audit internal di sektor publik.

Namun demikian, penelitian-penelitian yang ada masih menyisakan sejumlah keterbatasan. Pertama, mayoritas studi menitikberatkan pada faktor-faktor universal seperti kompetensi, independensi, dan dukungan manajemen, sementara konteks budaya lokal yang membentuk karakter auditor cenderung terabaikan. Kedua, kajian mengenai budaya dalam audit internal di Indonesia umumnya berada pada level makro, sehingga nilai-nilai subkultural lokal belum banyak dieksplorasi. Ketiga, masih minim penelitian empiris yang mengkaji bagaimana nilai budaya lokal diinternalisasi oleh auditor sebagai modal moral dalam menghadapi tekanan etis.

Penelitian mutakhir di lingkungan pendidikan tinggi juga menegaskan bahwa efektivitas SPI tidak semata-mata ditentukan oleh struktur organisasi, melainkan juga oleh kapabilitas dan kondisi kerja auditor. (Turnanto et al., 2024) mengidentifikasi kompetensi auditor dan tekanan anggaran waktu (time budget pressure) sebagai antecedent penting efektivitas audit internal di perguruan tinggi. Temuan ini diperkuat oleh (Rahma et al., 2025) pada PTN-BH Universitas Pendidikan Indonesia, yang menunjukkan bahwa audit internal berperan strategis dalam mendukung Good University Governance dan meningkatkan keandalan pelaporan keuangan, meskipun dihadapkan pada keterbatasan sumber daya auditor dan kompleksitas pengelolaan keuangan PTN-BH.

Di sisi lain, permasalahan audit internal tidak hanya berhenti pada aspek struktural dan teknis, tetapi juga mencakup dimensi psikologis dan moral. (Supriyadi, 2020) menemukan bahwa

keberanian moral auditor internal dalam melaporkan kecurangan dipengaruhi oleh faktor individual, seperti self-efficacy dan resiliensi, serta faktor organisasional, termasuk dukungan komite audit. Temuan ini menegaskan bahwa moral courage merupakan hasil interaksi antara nilai personal, dukungan kelembagaan, dan konteks organisasi. Dengan demikian, tantangan utama auditor internal bukan sekadar mengetahui mana yang benar secara etis, tetapi memiliki kapasitas dan keberanian untuk bertindak benar di tengah risiko sosial, birokratis, dan karier.

Dalam konteks perguruan tinggi, kompleksitas tersebut semakin meningkat karena auditor sering mengaudit rekan sejawat, atasan, atau unit kerja dengan hubungan sosial yang erat. Situasi ini menciptakan konflik kepentingan inheren yang menguji bukan hanya independensi formal (*de jure*), tetapi terutama independensi substantif (*de facto*), yakni kemampuan auditor untuk tetap objektif dan tegas dalam praktik audit (Cohen & Sayag, 2010).

Akar persoalan ini terletak pada adanya kesenjangan antara kepemilikan integritas secara kognitif dan kapasitas untuk mewujudkan integritas tersebut dalam tindakan nyata ketika menghadapi tekanan. Fenomena ini dikenal sebagai dilema moral courage (Sekerka & Bagozzi, 2007). Kondisi tersebut diperparah oleh praktik “akuntabilitas prosedural” yang cenderung mereduksi pertanggungjawaban menjadi sekadar pemenuhan kewajiban administratif, tanpa diiringi penguatan integritas moral dan keberanian profesional auditor (Sinaga & Sutopo, 2020).

Integritas merupakan landasan utama dalam setiap kode etik profesi (Christensen & Wood, 2016). Namun, integritas yang bersifat statis tidaklah memadai. Integritas harus dimanifestasikan melalui keberanian moral, yaitu kesediaan untuk mengambil tindakan etis meskipun berhadapan dengan risiko sosial,

finansial, maupun profesional (Sweeney & Weickgenannt, 2014). Agar keberanian tersebut berdampak nyata, diperlukan pula ketegasan dan konsistensi dalam memastikan bahwa rekomendasi audit benar-benar ditindaklanjuti (Cohen & Sayag, 2010).

Meskipun standar dan kode etik universal, seperti Standar IIA (IIA, 2017), telah menyediakan panduan normatif, berbagai penelitian menunjukkan bahwa dalam praktik, norma budaya lokal sering kali memiliki daya ikat dan kekuatan motivasional yang lebih besar dalam membentuk perilaku etis individu (Christensen et al., 2016; Lestari & Hartono, 2022). Nilai budaya dapat berfungsi sebagai kompas etis yang memengaruhi cara auditor menafsirkan situasi dan mengambil keputusan (Triyuwono, 2015). Dalam konteks Provinsi Banten, kearifan lokal Jawara menawarkan fondasi filosofis yang kuat. Nilai inti Jawara seperti integritas (jujur dan berbudi luhur), keberanian (*wani*), serta ketegasan (tegas dan tangguh) melampaui stereotip fisik dan berpotensi menjadi jangkar kultural dalam pembentukan karakter profesional (Syarifudin, 2020).

Perspektif etika auditor di Banten menjadi semakin relevan ketika dikaitkan dengan nilai-nilai Jawara yang menekankan kejujuran, keberanian, dan ketegasan sebagai identitas sosial masyarakat Banten (Irfani, 2011); (Sirajuddin, 2021). Nilai-nilai tersebut tidak sekadar simbol budaya, tetapi berfungsi sebagai kerangka etika sosial yang menekankan keberpihakan pada kebenaran, perlindungan terhadap yang lemah, dan penolakan terhadap ketidakadilan (Furqon et al., 2023). Secara konseptual, karakter Jawara selaras dengan tuntutan moral auditor internal: kejujuran dalam menyampaikan fakta, keberanian menghadapi tekanan, serta ketegasan dalam menindaklanjuti temuan audit. Temuan awal melalui wawancara dengan auditor internal perguruan tinggi di Banten menunjukkan bahwa

nilai-nilai tersebut kerap dijadikan pegangan moral ketika auditor menghadapi tekanan. Namun, hingga kini belum terdapat penelitian yang secara sistematis mengkaji bagaimana nilai Jawara diinternalisasi dalam praktik auditor internal, khususnya di lingkungan PTN.

Sejauh ini, kajian audit internal di PTN masih didominasi oleh pendekatan kuantitatif struktural yang menitikberatkan hubungan antarvariabel, seperti kompetensi, dukungan manajemen, dan efektivitas audit (Sugiyanto & Safriliana, 2022; Rahayu et al., 2024), tanpa menggali proses internalisasi nilai dan pengalaman subjektif auditor dalam menghadapi dilema moral. Di sisi lain, studi mengenai budaya lokal Banten lebih banyak menempatkan Jawara sebagai fenomena historis dan sosial, bukan sebagai sumber etika profesi (Irfani, 2011; Sirajuddin, 2021).

Meskipun literatur mengenai akuntabilitas dan integritas auditor terus berkembang, setidaknya terdapat tiga celah penelitian yang signifikan. Pertama, dominasi pendekatan kuantitatif dan struktural-fungsional cenderung mengabaikan dimensi subjektif, pengalaman hidup (*lived experience*), dan proses internalisasi nilai (Ahrens, 2022; Smith et al., 2009). Kedua, penelitian tentang budaya organisasi di sektor publik Indonesia masih bersifat deskriptif dan belum mendalam mengaitkannya dengan pembentukan sikap etis auditor (Sukoharsono, 2019). Ketiga, integrasi antara nilai lokal dan profesionalisme audit, khususnya dalam konteks kearifan lokal Banten, masih jarang dieksplorasi secara empiris, padahal berpotensi menjadi fondasi bagi tata kelola yang lebih autentik dan kontekstual (Firdausi, 2016; Tihami, 2018).

Celah penelitian ini tercermin dari minimnya kajian yang secara eksplisit mengintegrasikan kearifan lokal Jawara ke dalam kerangka moral courage dan independensi substantif auditor internal, khususnya di

lingkungan PTN Indonesia. Sebagian besar literatur masih berfokus pada standar universal atau budaya organisasi secara umum (Bowrin, 2017; Sweeney & Weickgenannt, 2014).

Penelitian ini menawarkan sejumlah kebaruan. Pertama, kajian ini mengeksplorasi internalisasi nilai Jawara dalam konteks profesi auditor internal, sehingga memperkaya perspektif budaya dalam etika audit. Kedua, penelitian ini mengintegrasikan kearifan lokal dengan konsep moral courage, sebuah pendekatan yang relatif jarang dilakukan baik dalam literatur nasional maupun internasional. Ketiga, penggunaan pendekatan kualitatif mendalam memungkinkan pengungkapan proses internalisasi nilai budaya yang tidak dapat ditangkap melalui survei kuantitatif. Keempat, penelitian ini menghasilkan model konseptual internalisasi nilai lokal sebagai modal etis auditor yang berpotensi diterapkan pada konteks perguruan tinggi di wilayah lain.

Dengan kontribusi tersebut, penelitian ini tidak hanya memperluas khazanah literatur etika profesi audit, tetapi juga menawarkan alternatif pembinaan auditor internal berbasis nilai budaya lokal yang kontekstual dan adaptif, serta berpotensi meningkatkan efektivitas pengawasan internal di perguruan tinggi. Berdasarkan identifikasi masalah dan celah penelitian tersebut, penelitian ini diarahkan untuk menjawab pertanyaan mengenai bagaimana proses internalisasi nilai Jawara khususnya integritas, keberanian, dan ketegasan terjadi pada auditor internal PTN di Banten; bagaimana nilai-nilai tersebut memengaruhi sikap, persepsi, dan perilaku auditor dalam menghadapi dilema etis dan tekanan organisasi; serta bagaimana dialektika antara nilai profesional audit dan nilai budaya lokal terbangun dalam pengalaman keseharian auditor.

Secara keseluruhan, penelitian ini memberikan kontribusi multidimensi. Dari sisi teoretis, penelitian ini memperkaya literatur spiritual accounting dan akuntansi perilaku

melalui pendekatan fenomenologis yang kontekstual. Model konseptual yang dihasilkan dapat menjadi alternatif terhadap pendekatan etika audit yang terlalu universal dan kurang peka terhadap lokalitas. Dari sisi praktis, temuan penelitian diharapkan menjadi dasar pengembangan kode etik auditor yang responsif terhadap budaya lokal, perancangan pelatihan integritas berbasis nilai, serta penguatan tata kelola PTN yang berkelanjutan.

Tinjauan Literatur

Good University Governance dan Peran SPI

Konsep *Good University Governance* (GUG) lahir sebagai upaya mengadaptasi prinsip-prinsip *good governance* ke dalam tata kelola perguruan tinggi. GUG menempatkan transparansi, akuntabilitas, responsibilitas, independensi, serta *fairness* sebagai fondasi utama dalam pengelolaan universitas, baik pada ranah akademik maupun keuangan. Dalam konteks Indonesia, perubahan status Perguruan Tinggi Negeri menjadi Badan Layanan Umum (BLU) dan PTN Badan Hukum (PTN-BH) menuntut perguruan tinggi untuk mengelola sumber daya dengan tingkat otonomi yang lebih tinggi, namun tetap disertai kewajiban pertanggungjawaban yang kuat kepada publik dan negara (Sugiyanto & Safriliana, 2022).

Studi tersebut dilakukan di Universitas Negeri Malang yang menunjukkan bahwa auditor internal dan sistem pengendalian internal memiliki pengaruh signifikan terhadap implementasi GUG. Auditor internal berfungsi sebagai aktor kunci dalam memastikan bahwa tata kelola universitas berjalan sesuai prinsip transparansi dan akuntabilitas, khususnya melalui pengujian kepatuhan, evaluasi efektivitas pengendalian internal, serta peningkatan kualitas pelaporan.

Dalam cakupan yang lebih luas, (Sari & Nuswantara, 2023) melalui meta-analisis atas

berbagai penelitian terkait audit internal dan kinerja perguruan tinggi menemukan bahwa efektivitas audit internal secara konsisten berhubungan positif dengan kinerja institusi, baik dari aspek keuangan maupun non-keuangan. Temuan ini memperkuat pandangan bahwa Satuan Pengawas Internal (SPI) tidak lagi dapat diposisikan semata sebagai instrumen kontrol administratif, melainkan sebagai komponen strategis dalam pencapaian tujuan institusional universitas. Sejalan dengan itu, (Rahayu et al., 2024) dalam penelitiannya pada PTN-BLU di Indonesia menegaskan bahwa kualitas pengawasan internal dipengaruhi oleh motivasi auditor, dukungan manajemen puncak, serta kejelasan struktur dan peran SPI. Dukungan organisasi yang memadai, independensi auditor, dan pengakuan terhadap peran SPI terbukti meningkatkan kualitas pengawasan, sementara tekanan organisasi dan ketidakjelasan peran justru berpotensi melemahkan efektivitasnya.

Secara keseluruhan, berbagai temuan tersebut menegaskan bahwa dalam kerangka GUG, SPI menjalankan peran ganda yang saling melengkapi, yakni sebagai penyedia *assurance* atas keandalan proses tata kelola universitas sekaligus sebagai mitra konsultatif bagi pimpinan dalam merumuskan kebijakan yang lebih transparan dan akuntabel.

Efektivitas Audit Internal dan Independensi Substantif

Literatur internasional umumnya memaknai efektivitas audit internal sebagai tingkat kemampuan fungsi audit internal dalam menjalankan peran *assurance* dan *consulting* secara memadai, independen, serta memberikan nilai tambah bagi organisasi. (Abdelrahim & Al-Malkawi, 2022), melalui *systematic literature review*, mengembangkan suatu model konseptual yang mengelompokkan determinan efektivitas audit internal ke dalam lima dimensi utama, yaitu: (1) karakteristik organisasi audit internal,

(2) hubungan audit internal dengan para pemangku kepentingan, (3) kualitas dan pelaksanaan proses audit, (4) kecukupan sumber daya, serta (5) koordinasi dengan penyedia *assurance* lainnya. Kerangka ini relevan dalam konteks PTN karena menunjukkan bahwa efektivitas Satuan Pengawas Internal (SPI) tidak semata ditentukan oleh kepatuhan prosedural, tetapi juga oleh dinamika relasi kekuasaan, tingkat dukungan manajemen, serta kualitas komunikasi antara auditor, pimpinan, dan unit kerja. Sejumlah penelitian di Indonesia yang mengadopsi kerangka tersebut turut mengonfirmasi bahwa faktor-faktor ini berperan penting dalam menjelaskan variasi efektivitas audit internal di sektor publik.

Isu krusial lain yang banyak dibahas dalam literatur adalah independensi auditor internal. (Malle et al., 2019), melalui studi fenomenologis pada SPI di perguruan tinggi, mengungkap adanya dilema independensi yang bersumber dari posisi auditor sebagai bagian dari komunitas kampus. Auditor internal kerap berasal dari kalangan dosen yang menjalankan tugas tambahan, sehingga terikat dalam relasi sosial dan hierarkis yang relatif dekat. Kondisi ini menempatkan auditor pada posisi yang ambigu: secara normatif dituntut untuk bersikap independen, namun dalam praktik berada dalam jejaring relasi yang sarat dengan kepentingan institusional dan personal.

Literatur selanjutnya membedakan antara independensi formal (*de jure*) dan independensi substantif (*de facto*). Independensi formal berkaitan dengan aspek struktural, seperti garis pelaporan dan kepatuhan terhadap standar profesional, sedangkan independensi substantif tercermin dalam keberanian auditor untuk menindaklanjuti temuan audit meskipun menghadapi tekanan dari pihak yang diaudit maupun dari pimpinan organisasi. Penelitian (Rahayu et al., 2024) menunjukkan bahwa independensi substantif ini sangat dipengaruhi

oleh motivasi auditor serta persepsi mereka terhadap dukungan manajemen terhadap peran SPI. Dengan demikian, efektivitas audit internal di PTN tidak dapat dilepaskan dari kapasitas auditor dalam menjaga independensi substantif, yang pada akhirnya bertumpu pada kekuatan nilai personal auditor dan budaya etis yang berkembang di lingkungan kerja.

Moral Courage dalam Konteks Audit Internal

Konsep *moral courage* menempati posisi sentral dalam literatur perilaku auditor, khususnya dalam menjelaskan kemampuan auditor untuk bertindak etis di bawah tekanan. *Moral courage* merujuk pada kesiapan dan keberanian auditor untuk mengambil tindakan yang benar secara etis—seperti mengungkapkan fraud atau penyimpangan—meskipun tindakan tersebut berpotensi menimbulkan risiko sosial, profesional, maupun konsekuensi terhadap karier. Dalam situasi audit yang melibatkan interaksi intens dengan atasan, rekan sejawat, atau unit kerja yang memiliki hubungan relasional kuat, keberanian moral menjadi prasyarat utama agar proses audit tetap berlangsung secara objektif dan memiliki kredibilitas.

Bukti empiris di Indonesia yang disajikan oleh (Supriyadi, 2020) menunjukkan bahwa *self-efficacy*, resiliensi, independensi fungsi audit internal, serta dukungan komite audit berpengaruh positif terhadap *moral courage* auditor dalam melaporkan fraud. Temuan ini memperjelas bahwa keberanian moral tidak semata-mata bersumber dari karakter individu, melainkan juga dibentuk dan diperkuat oleh konteks organisasi tempat auditor bekerja.

Pada tataran internasional, studi (Khelil, 2023) menegaskan peran *external efficacy*, yaitu kondisi ketika auditor merasa memiliki sarana, dukungan kolektif, dan legitimasi institusional, dalam meningkatkan *moral courage* dan *self-*

efficacy auditor internal. Sejalan dengan itu, penelitian (Alqudah et al., 2023) pada sektor publik di Yordania menemukan bahwa independensi auditor, dukungan manajemen, kolaborasi dengan auditor eksternal, serta keberadaan *external rewards* berpengaruh signifikan terhadap efektivitas auditor internal. Temuan ini menegaskan bahwa lingkungan kelembagaan dan desain struktur audit berperan penting dalam memungkinkan auditor bertindak secara etis dan berani.

Dalam kajian etika profesi akuntan, keberanian moral dipandang sebagai elemen esensial untuk menjaga konsistensi perilaku etis. (Triyuwono, 2015) melalui gagasan “spiritualitas dalam kode etik akuntan profesional” menekankan bahwa *conscience* atau suara hati yang terbentuk melalui dimensi spiritual dapat mendorong akuntan untuk tetap berpihak pada kebenaran, meskipun harus menghadapi risiko sosial maupun material. Perspektif ini diperkaya oleh (Ariyanti et al., 2021) yang mengembangkan konsep *soul journey* akuntan, di mana pengalaman-pengalaman kritis sepanjang karier dipahami sebagai proses pembentukan kesadaran etis, integritas, dan keberanian moral yang semakin matang.

(Cohen & Sayag, 2010) menyoroti bahwa independensi substantif auditor sangat ditentukan oleh tingkat ketegasan (*assertiveness*). Ketegasan dimaknai sebagai kemampuan auditor untuk menyampaikan pandangan, tuntutan, dan rekomendasi secara jelas, percaya diri, dan tegas tanpa bersikap agresif. Dalam praktik audit, ketegasan diperlukan untuk mengomunikasikan temuan secara transparan, menghadapi respons defensif dari pihak teraudit, serta memastikan rekomendasi audit benar-benar ditindaklanjuti. Melalui ketegasan inilah terbentuk wibawa otoritas auditor, sehingga rekomendasi yang disampaikan memiliki daya dorong untuk dipatuhi.

Secara keseluruhan, berbagai temuan tersebut mengindikasikan bahwa *moral courage* bukanlah atribut bawaan yang berdiri sendiri, melainkan hasil dari interaksi dinamis antara nilai personal, kondisi organisasi, dan lingkungan institusional. Kerangka ini memberikan dasar yang kuat untuk menelaah peran nilai-nilai budaya dalam pembentukan keberanian moral auditor. Dalam konteks penelitian ini, dimensi nilai personal tersebut dikaitkan dengan kearifan lokal Jawara di Banten sebagai sumber pembentukan *moral courage* auditor internal.

Kearifan Lokal Jawara dan Etika Profesi

Jawara Banten merupakan figur kultural yang memiliki makna berlapis. Di satu sisi, jawara kerap dilekatkan dengan stigma kekerasan, namun di sisi lain memiliki jejak historis yang kuat sebagai pelindung masyarakat, pendamping ulama, serta simbol perlawanan terhadap ketidakadilan. (Irfani, 2011), melalui kajian sosial, politik, dan budaya, menunjukkan bahwa jawara menempati posisi strategis sebagai pemimpin informal, penjaga martabat komunitas, sekaligus representasi keberanian kolektif masyarakat Banten. Senada dengan itu, (Hudaeri, 2018) mengungkapkan bahwa meskipun perubahan sosial dan politik telah menggeser peran jawara dalam struktur masyarakat, nilai-nilai fundamental seperti keberanian, loyalitas, dan komitmen untuk membela kelompok yang lemah tetap melekat dalam imajinasi sosial masyarakat Banten.

Di lingkungan Universitas Sultan Ageng Tirtayasa (UNTIRTA), nilai-nilai tersebut kemudian direinterpretasikan dan dilembagakan menjadi budaya organisasi JAWARA, yang merupakan akronim dari Jujur, Adil, Wibawa, Amanah, Religius, dan Akuntabel. Nilai ini secara eksplisit tertuang dalam statuta serta berbagai dokumen resmi universitas. Buku *Membumikan Nilai-nilai Jawara Untirta* (Sulaiman et al., 2021) menegaskan bahwa JAWARA dirancang

sebagai fondasi pembentukan karakter sivitas akademika, khususnya dalam aspek integritas, tanggung jawab, dan sikap anti-korupsi. Pada tataran implementatif, (Furqon et al., 2023) menunjukkan bahwa nilai-nilai JAWARA dapat diintegrasikan ke dalam pendidikan anti-korupsi di sekolah sebagai sarana pembentukan karakter jujur, amanah, dan bertanggung jawab bagi guru dan siswa di Banten.

Kajian komunikasi budaya yang dilakukan oleh (Baskara & Waluyo, 2019) memperkaya pemahaman tentang jawara melalui analisis komunikasi nonverbal, seperti gestur, cara berpakaian, dan pola interaksi. Temuan mereka menunjukkan bahwa praktik-praktik tersebut merefleksikan identitas jawara sebagai figur yang tegas dan berwibawa, namun tetap menjunjung tinggi nilai penghormatan serta perlindungan terhadap komunitas. Dengan demikian, jawara tidak sekadar dipahami sebagai label kultural, melainkan sebagai himpunan nilai dan habitus yang terinternalisasi dalam praktik kehidupan sehari-hari.

Dalam budaya Banten, jawara tidak hanya dimaknai sebagai ahli bela diri, tetapi sebagai sosok bermartabat yang memegang peran sosial, moral, dan kultural dalam komunitas. Identitas jawara dikonstruksi sebagai figur yang dihormati karena kualitas moralnya, bukan semata-mata karena kemampuan fisik (Hanif et al., 2025). Nilai-nilai tersebut tercermin dalam orientasi moral yang menonjol, seperti disiplin, kerja keras, tanggung jawab, serta komitmen menjaga kehormatan dan kemaslahatan masyarakat (Hidayat et al., 2022). Tradisi nilai jawara juga mencakup amanah, wibawa, ketegasan, serta orientasi pada kebaikan bersama, yaitu penempatan kepentingan komunitas di atas kepentingan individual (Sulaiman et al., 2021). Lebih jauh, identitas sosial jawara diposisikan sebagai pembela keadilan dan kebenaran, termasuk keberanian untuk bersuara dan bertindak ketika menghadapi penyimpangan atau

ketidakadilan sosial.

Berdasarkan sintesis berbagai literatur tersebut, filosofi jawara dapat dirumuskan ke dalam tiga nilai inti yang memiliki relevansi kuat bagi etika profesi audit. Pertama, integritas sebagai jati diri moral yang menjadi fondasi utama dalam menjalankan fungsi pengawasan. Kedua, keberanian moral (*wani*) untuk melakukan *speak up* terhadap ketidakpatuhan serta membela kepentingan institusi meskipun dihadapkan pada tekanan. Ketiga, ketegasan dan ketangguhan dalam memastikan rekomendasi audit ditegakkan demi kesejahteraan dan kemaslahatan institusi secara kolektif. Internalisasi nilai-nilai ini memungkinkan auditor tidak hanya menjalankan peran teknis, tetapi juga menghadirkan keberanian etis dalam menjaga akuntabilitas publik. Dengan demikian, kearifan lokal jawara dapat dipahami sebagai sumber nilai etika yang mencakup integritas (jujur dan amanah), keberanian (membela kebenaran), serta ketegasan (wibawa dan ketangguhan dalam pengambilan keputusan). Nilai-nilai tersebut berpotensi menjadi *cultural-ethical anchor* bagi auditor internal yang hidup dan bekerja dalam konteks sosial budaya Banten.

Di UNTIRTA, nilai-nilai jawara telah dilembagakan sebagai budaya organisasi yang diharapkan membentuk karakter sivitas akademika. Dari perspektif audit, relevansi nilai-nilai tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut: kejujuran dan amanah berkaitan langsung dengan integritas dan objektivitas auditor; wibawa dan keadilan menopang ketegasan serta keberanian dalam pengambilan keputusan; religiusitas memperkuat dimensi akuntabilitas vertikal kepada Tuhan; sementara akuntabilitas menjadi dasar pertanggungjawaban profesional.

Berangkat dari kerangka tersebut, penelitian ini mengembangkan suatu model konseptual yang memandang internalisasi nilai jawara sebagai proses dinamis. Proses ini dipengaruhi oleh faktor individual, seperti

spiritualitas dan nilai personal; faktor organisasional, termasuk budaya UNTIRTA dan dukungan manajemen; serta faktor profesional, berupa standar audit dan kode etik. Interaksi ketiga faktor tersebut kemudian membentuk konstruksi integritas, keberanian, dan ketegasan auditor dalam praktik audit sehari-hari.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menerapkan pendekatan kualitatif dengan rancangan studi kasus. Pilihan terhadap pendekatan kualitatif didasarkan pada tujuan penelitian yang berupaya menggali secara mendalam proses internalisasi nilai-nilai Jawara meliputi integritas, keberanian, dan ketegasan—dalam diri auditor internal, serta bagaimana nilai-nilai tersebut membentuk etika profesi dan *moral courage* dalam praktik kerja sehari-hari. Fenomena yang dikaji bersifat kontekstual, kompleks, dan sangat terkait dengan pengalaman subjektif para auditor, sehingga memerlukan pendekatan yang memungkinkan pemahaman mendalam atas makna dan proses sosial yang terjadi (Creswell, 2014).

Desain studi kasus dipilih karena penelitian ini memusatkan perhatian pada satu konteks spesifik, yakni praktik dan pengalaman auditor internal pada Satuan Pengawas Internal (SPI) di Perguruan Tinggi Negeri (PTN) di Provinsi Banten, seperti Universitas Sultan Ageng Tirtayasa (UNTIRTA), yang memiliki latar sosial-budaya khas. (Yin, 2003) menegaskan bahwa studi kasus relevan digunakan ketika penelitian berfokus pada pertanyaan “how” dan “why”, menelaah fenomena kontemporer, serta ketika peneliti tidak memiliki kontrol langsung terhadap peristiwa yang diteliti.

Lokasi penelitian ditetapkan pada Satuan Pengawas Internal (SPI) sebuah PTN di Provinsi Banten yang secara eksplisit mengadopsi nilai-nilai Jawara sebagai bagian dari budaya organisasinya. Nilai-nilai Jawara yaitu Jujur, Adil, Wibawa, Amanah, Religius, dan Akuntabel—

telah dikembangkan dan dilembagakan dalam kerangka pendidikan karakter di lingkungan UNTIRTA serta dalam konteks budaya Banten secara lebih luas.

Penentuan informan dilakukan melalui teknik *purposive sampling*, dengan kemungkinan pengembangan melalui *snowball sampling* untuk menjangkau auditor yang memiliki pengalaman mendalam terkait dilema etis dan keberanian moral. Pendekatan ini sejalan dengan prinsip pemilihan informan secara bertujuan dalam penelitian kualitatif, yang menitikberatkan pada kekayaan informasi dan kedalaman data, bukan pada representasi statistik.

Secara spesifik, penelitian dilaksanakan di Satuan Pengawas Internal (SPI) Universitas Sultan Ageng Tirtayasa (UNTIRTA). Pemilihan lokasi didasarkan pada beberapa pertimbangan utama, yaitu: (1) status UNTIRTA sebagai PTN yang berada di pusat budaya Banten, dan (2) keberadaan SPI yang telah mapan serta memiliki pengalaman menangani isu-isu audit yang kompleks. Partisipan dipilih menggunakan teknik *purposive sampling* dengan pendekatan *criterion sampling* sebagaimana dikemukakan oleh (Patton, 2015).

Partisipan penelitian terdiri atas lima auditor internal UNTIRTA yang dipilih secara *purposive* berdasarkan kriteria tertentu, yaitu memiliki pengalaman kerja minimal tiga tahun sebagai auditor internal, memahami dan menghayati konteks budaya Banten (baik melalui kelahiran maupun domisili jangka panjang), serta pernah menghadapi dilema etis dalam pelaksanaan tugas audit, setidaknya satu kasus audit yang bersifat kritis atau penuh tekanan sehingga menguji integritas dan keberanian moral. Berdasarkan kriteria tersebut, ditetapkan lima auditor senior sebagai partisipan utama. Untuk menjaga kerahasiaan, identitas partisipan disamarkan dengan penggunaan inisial, seperti A1, A2, A3, A4, dan A5.

Pengumpulan data dilakukan melalui

berbagai teknik guna mencapai triangulasi sumber. Teknik yang digunakan meliputi wawancara semi-terstruktur secara mendalam, baik dilakukan secara tatap muka maupun daring; studi dokumen, seperti pedoman etika, standar operasional prosedur (SOP) SPI, serta dokumen budaya organisasi yang berkaitan dengan nilai Jawara; dan observasi terbatas apabila memungkinkan, misalnya observasi terhadap rapat SPI atau aktivitas kerja sehari-hari. Penggunaan beragam sumber data ini mengikuti rekomendasi Yin untuk meningkatkan validitas konstruk dalam studi kasus melalui triangulasi evidensi, serta sejalan dengan pandangan Creswell yang menekankan pentingnya triangulasi dalam memperkuat kredibilitas temuan penelitian kualitatif.

Analisis data dalam penelitian ini menggunakan pendekatan interpretatif teoretis (Astuti & Falikhatun, 2024; Pujiyono dkk., 2017), selaras dengan tujuan penelitian untuk memahami bagaimana nilai-nilai Jawara yaitu integritas, keberanian, dan ketegasan diinternalisasi oleh auditor internal dan memengaruhi etika profesi serta *moral courage* dalam praktik kerja. Proses analisis data mengacu pada model interaktif (Miles dan Huberman, 2024), yang mencakup empat tahapan yang saling terkait. Tahap pertama adalah pengumpulan data melalui wawancara mendalam untuk menangkap narasi personal auditor, serta studi dokumentasi dan literatur guna memperkaya landasan teoretis. Tahap kedua adalah reduksi data, yaitu proses menyeleksi, memfokuskan, dan mengabstraksi data mentah untuk mengidentifikasi tema-tema inti yang relevan. Tahap ketiga berupa penyajian data, di mana data yang telah terorganisir disusun dalam bentuk visual, seperti matriks, bagan alur,

atau jaringan tema, sehingga memudahkan peneliti dalam menelaah hubungan dan pola yang muncul. Tahap akhir adalah verifikasi dan penarikan kesimpulan, yang dilakukan melalui evaluasi kritis terhadap pola, keterkaitan, dan makna yang terungkap, hingga diperoleh temuan substantif yang secara langsung menjawab pertanyaan penelitian.

HASIL DAN DISKUSI

Karakteristik partisipan dalam penelitian ini memperlihatkan bahwa seluruh informan telah memiliki pengalaman di bidang audit selama lebih dari tiga tahun dan pernah berhadapan dengan dilema etis dalam pelaksanaan penugasan audit. Perbedaan posisi dan peran para auditor tersebut memberikan sudut pandang yang beragam terkait bagaimana nilai-nilai diinternalisasi serta bagaimana dinamika etika audit dijalankan dalam praktik. Melalui analisis tematik, penelitian ini berhasil mengidentifikasi tiga tema sentral, yakni internalisasi nilai Jawara, siklus etika Jawara dalam praktik audit, serta dialektika antara nilai-nilai profesional dan budaya lokal. Proses perumusan tema dilakukan secara sistematis dan transparan, sebagaimana ditunjukkan dalam tabel reduksi data (Tabel 1), yang menggambarkan tahapan transformasi data mentah hasil wawancara menjadi kode, kategori analitis, hingga tema konseptual. Secara keseluruhan, temuan ini menegaskan bahwa nilai-nilai Jawara tidak terbentuk secara serta-merta, melainkan berkembang melalui proses refleksi berkelanjutan dan pengalaman profesional auditor ketika menghadapi tekanan dan tantangan etis dalam lingkungan kerjanya.

Tabel 1. Proses Reduksi Data dan Pembentukan Tema

Kutipan Data Mentah (Ringkas)	Kode Awal	Kategori Analitis	Tema Utama
“Kalau temuan tidak disampaikan apa adanya, berarti saya mengkhianati amanah.” (A2)	Kejujuran, amanah	Integritas auditor	Internalisasi Nilai Jawara
“Awalnya ragu menyampaikan temuan kepada rekan dosen/kolega, tapi harus berani bicara meskipun risikonya besar.” (A4)	Keberanian bicara	Keberanian moral	Siklus Etika Jawara
“Setelah menyampaikan hasil audit, kami harus tegas agar rekomendasi benar-benar dijalankan.” (A1)	Konsistensi tindakan	Ketegasan profesional	Siklus Etika Jawara
“Menghormati pimpinan itu penting, tapi salah tetap harus disampaikan.” (A5)	Hormat vs independensi	Negosiasi nilai	Dialektika Nilai
“Tegas iya, tapi caranya harus tetap menjaga martabat semua pihak tanpa harus melunakkan temuan.” (A3)	Ketegasan kultural	Harmoni profesional	Dialektika Nilai

Tabel reduksi data tersebut (Tabel 1) memperlihatkan bahwa tema-tema penelitian tidak terbentuk secara langsung, melainkan dihasilkan melalui tahapan analisis yang sistematis dan berlapis. Tahapan tersebut mencakup pemberian kode awal, pengorganisasian ke dalam kategori analitis, hingga proses abstraksi menuju konsep yang lebih teoritis. Melalui mekanisme ini, temuan yang dihasilkan tetap berpijak pada data empiris hasil wawancara, sekaligus menjaga keterpaduan dan kesinambungan antara bagian hasil penelitian dan pembahasan.

Internalisasi Nilai Jawara: Dari Konsep Budaya ke Prinsip Audit

Hasil wawancara menunjukkan bahwa semua partisipan mengakrabi nilai Jawara bukan sebagai *folklore*, tetapi sebagai kerangka hidup. Mereka menginterpretasikannya secara kontekstual:

- Integritas dipahami sebagai "harga diri profesional". Seperti dikatakan A3, "*Sebagai anak Banten, jadi Jawara itu ya harus punya jati diri yang bersih. Dalam audit, jati diri itu ya laporan kita*

harus clean, tidak boleh ada yang ditutup-tutupi meski untuk atasan sendiri."

- Keberanian (*Wani*) ditransformasi menjadi keberanian prosedural dan moral. A1 menyatakan, "*Wani itu bukan nekan (menantang) fisik. Tapi wani ngomong yang benar ke atasan. Wani nerbitin temuan yang bisa bikin kita dikepung tekanan.*"
- Ketegasan dikaitkan dengan konsistensi tindak lanjut dan pembentukan wibawa. A5 menjelaskan, "*Kalo sudah sesuai prinsip dan aturan yang benar, ya harus tegas dan konsisten tindakannya. Kita tegaskan di rapat, kita pantau, kita follow-up. Itu baru wibawa SPI keliatan.*"

Temuan penelitian mengungkapkan bahwa nilai Jawara tidak dimaknai oleh para partisipan hanya sebagai penanda budaya atau identitas kedaerahan, tetapi telah dihayati dan diinternalisasikan sebagai landasan etika profesional dalam pelaksanaan audit. Internalisasi tersebut berlangsung melalui proses reflektif yang berkelanjutan, di mana auditor

menafsirkan kembali nilai keberanian, kejujuran, dan tanggung jawab sosial yang melekat pada Jawara ke dalam realitas tugas pengawasan yang diwarnai oleh tekanan struktural serta potensi konflik kepentingan. Temuan ini tercermin kuat dalam narasi salah satu partisipan yang menyatakan:

“Jawara itu bukan soal keras atau berani berkelahi, tapi soal berani jujur. Dalam audit, keberanian itu ya menyampaikan apa adanya, meskipun tahu risikonya ke relasi atau jabatan.” (A4)

Kutipan tersebut menunjukkan bahwa proses internalisasi nilai Jawara terjadi pada ranah penalaran moral, bukan sebatas pengambilan simbol atau atribut budaya secara permukaan. Auditor tidak sekadar mereplikasi ekspresi lahiriah budaya Jawara, melainkan mengolah dan mengintegrasikan substansi etikanya sebagai rujukan utama dalam bertindak. Pemaknaan ini selaras dengan pendekatan etika berbasis kebajikan (*virtue ethics*), yang menempatkan pembentukan karakter moral sebagai fondasi utama dalam pengambilan keputusan profesional. Selain itu, partisipan lain menegaskan bahwa nilai Jawara berfungsi sebagai “penopang batin” ketika perangkat standar formal belum sepenuhnya mampu memberikan dorongan keberanian moral dalam situasi yang penuh tekanan:

“Aturan audit itu jelas, tapi yang sering berat itu tekanannya. Di situ nilai Jawara membantu saya tetap berintegritas.” (A2)

Secara konseptual, temuan ini menegaskan bahwa etika profesi tidak tumbuh dalam ruang yang terlepas dari konteks budaya, melainkan saling berinteraksi dengan nilai-nilai lokal yang terinternalisasi dalam diri para pelaku organisasi. Dengan demikian, penelitian ini memperkaya khazanah kajian etika audit dengan menunjukkan bahwa budaya lokal dapat berperan sebagai sumber legitimasi moral yang bersifat

internal, sekaligus melengkapi keberadaan kode etik formal yang umumnya bersifat normatif dan universal.

Proses internalisasi nilai Jawara berlangsung melalui tiga tahapan kunci, yaitu pengenalan, penghayatan, dan penerapan. Sebagian besar auditor mengungkapkan bahwa nilai-nilai tersebut mula-mula diperkenalkan melalui lingkungan kampus (Untirta). Hasil penelitian memperlihatkan bahwa bagi auditor internal, nilai Jawara tidak berhenti pada level simbolik sebagai budaya institusional, tetapi ditransformasikan menjadi prinsip etika audit yang membimbing pola pikir dan tindakan profesional. Dalam kerangka ini, integritas dimaknai sebagai keselarasan antara nilai personal, norma budaya yang dianut, dan standar profesional yang berlaku.

Salah satu partisipan menegaskan:

“Bagi saya, nilai Jawara itu bukan slogan. Jujur dan amanah itu harus nyata di audit. Kalau temuan tidak disampaikan apa adanya, berarti saya mengkhianati amanah.” (A2)

Partisipan lain menambahkan bahwa internalisasi nilai tersebut berkembang seiring pengalaman profesional:

“Awalnya saya hanya tahu Jawara sebagai budaya kampus. Tapi setelah sering audit/reviu, nilai itu jadi pegangan pribadi dalam mengambil keputusan.” (A3)

Pernyataan tersebut menunjukkan bahwa nilai Jawara berfungsi sebagai *ethical anchor* yang menguat seiring pengalaman hidup auditor. Temuan ini memperkuat perspektif *spiritual accounting* yang menekankan peran nurani dan nilai internal dalam praktik profesional (Triyuwono, 2015; Ariyanti et al., 2021). Secara empiris, hasil ini sejalan dengan penelitian mutakhir yang menunjukkan bahwa nilai personal dan budaya berperan signifikan dalam menjaga integritas auditor ketika mekanisme formal belum sepenuhnya efektif (Khelil, 2023);

(Alqudah et al., 2023)

Siklus Etika Jawara dalam Aksi: Integritas, Keberanian, Ketegasan

Tema kedua menunjukkan bahwa integritas, keberanian, dan ketegasan saling berkelindan membentuk suatu siklus etika yang bersifat dinamis. Integritas berperan sebagai landasan moral utama, keberanian moral mendorong auditor untuk menyampaikan kebenaran, sementara ketegasan profesional memastikan bahwa rekomendasi audit dijalankan secara konsisten. Temuan ini memperkuat konsep *moral courage* dengan menegaskan bahwa nilai budaya lokal dapat menjadi sumber keberanian bagi auditor ketika menghadapi risiko sosial maupun profesional.

Selain itu, ketegasan dalam proses komunikasi dan pengambilan keputusan audit dipengaruhi secara signifikan oleh nilai Akuntabel. Auditor memandang sikap tegas sebagai prasyarat agar setiap keputusan yang diambil dapat dipertanggungjawabkan di kemudian hari. Dengan demikian, tema kedua menegaskan kembali bahwa dalam praktik audit internal, integritas berfungsi sebagai pemicu awal, keberanian menjadi penggerak tindakan, dan ketegasan hadir sebagai wujud konkret dalam penyampaian hasil serta tindak lanjut rekomendasi audit. Seorang auditor menjelaskan:

“Awalnya kita tahu ini tidak benar. Tapi tahu saja tidak cukup. Harus ada keberanian untuk bicara, dan setelah itu harus tegas supaya rekomendasi benar-benar dijalankan.” (A4)

Kutipan lain menegaskan pentingnya siklus tersebut:

“Kalau integritas ada tapi tidak berani bicara, audit tidak ada gunanya. Dan kalau sudah bicara tapi tidak tegas, hasilnya juga tidak akan berubah.” (A1)

Pembahasan tema kedua menyoroti bagaimana nilai Jawara termanifestasi dalam

praktik audit melalui suatu siklus etika yang berulang: integritas sebagai fondasi niat, keberanian sebagai penggerak tindakan, dan ketegasan sebagai bentuk konkret keputusan profesional. Siklus ini tidak bersifat linear, melainkan dinamis dan kontekstual, bergantung pada kompleksitas kasus audit yang dihadapi.

Integritas muncul sebagai prasyarat utama. Auditor yang diwawancarai menekankan bahwa tanpa integritas personal, keberanian dan ketegasan berpotensi berubah menjadi sikap emosional atau bahkan oportunistik. Hal ini tercermin dalam pernyataan berikut:

“Kalau tidak berangkat dari niat yang benar, keberanian itu bisa salah arah. Jawara mengajarkan lurus dulu, baru tegas.” (A4)

Keberanian kemudian dipahami sebagai keberanian moral (*moral courage*), yaitu kemampuan untuk tetap menyuarakan kebenaran meskipun menghadapi risiko personal atau institusional. Seorang partisipan menggambarkan pengalaman ini secara eksplisit:

“Ada momen saya tahu laporan ini akan menimbulkan konflik, tapi kalau saya diam, saya mengkhianati fungsi audit.” (A2)

Keberanian (*wani*) dimaknai sebagai kesiapan untuk menyuarakan kebenaran meskipun berisiko menimbulkan ketegangan dengan kolega atau atasan. Temuan ini mendukung konsep *moral courage* sebagai kesiapan bertindak etis di tengah risiko sosial dan profesional (Sekerka & Bagozzi, 2007; Supriyadi, 2020), sekaligus memperluasnya dengan menunjukkan peran nilai budaya lokal sebagai penguat keberanian auditor. Ketegasan dipahami sebagai konsistensi profesional yang berlandaskan wibawa moral, sejalan dengan pengembangan konsep *assertiveness* dalam audit (Cohen & Sayag, 2010).

Tahap akhir dari siklus ini adalah ketegasan, yang terwujud dalam konsistensi rekomendasi dan penolakan terhadap kompromi yang tidak

etis. Ketegasan tidak dimaknai sebagai sikap keras, melainkan sebagai konsistensi moral yang dijaga secara profesional:

“Tegas itu bukan galak, tapi konsisten. Kalau temuannya A, ya disampaikan A, tidak ditawar.” (A5)

Secara konseptual, siklus etika Jawa memberikan kontribusi penting bagi pengembangan literatur etika organisasi dengan menghadirkan suatu model etika yang bersifat kontekstual, berakar pada nilai-nilai lokal, namun tetap selaras dengan tuntutan praktik profesional kontemporer. Model ini sekaligus menjelaskan bagaimana nilai budaya dapat berperan sebagai mekanisme yang memperkuat keberanian moral ketika individu dihadapkan pada situasi etis yang ambigu.

Dialektika antara Nilai Profesional dan Budaya Lokal

Penelitian ini mengidentifikasi adanya dialektika yang bersifat kompleks dalam praktik audit. Di satu sisi, nilai-nilai Jawa terbukti memperkuat integritas dan keberanian auditor; namun di sisi lain, nilai penghormatan kepada atasan yang melekat dalam budaya lokal pada kondisi tertentu dapat beririsan, bahkan berpotensi bertentangan, dengan tuntutan independensi audit.

Lingkungan PTN yang bercorak hierarkis sekaligus kolegial memperbesar intensitas tekanan sosial yang dihadapi auditor. Dalam situasi demikian, kerangka nilai Jawa—yang menekankan keberanian dan ketegasan tanpa menanggalkan sikap hormat sebagai bagian dari integritas—menjadi sangat kontekstual dan relevan. Pendekatan ini berbeda dari konsep keberanian dalam tradisi Barat yang cenderung lebih konfrontatif. Auditor mengembangkan pola sikap yang dapat disebut sebagai “ketegasan kultural”, yakni ketegasan dalam menyampaikan dan menindaklanjuti temuan audit dengan tetap menjaga martadinata atau kehormatan seluruh pihak yang terlibat.

Tema ketiga selanjutnya menunjukkan bahwa terdapat interaksi dialektis yang berkelanjutan antara nilai-nilai profesional audit dan nilai budaya Jawa. Alih-alih memunculkan pertentangan, sebagian besar partisipan memaknai hubungan tersebut sebagai proses negosiasi yang konstruktif. Prinsip-prinsip profesional seperti independensi, objektivitas, dan akuntabilitas tidak diposisikan berlawanan dengan budaya lokal, melainkan direinterpretasi melalui perspektif Jawa sehingga dapat dioperasionalkan secara kontekstual dalam praktik audit.

Salah satu partisipan menjelaskan proses dialektika ini sebagai berikut:

“Profesional itu wajib, tapi kita hidup di konteks budaya. Jawa membantu saya menjalankan profesionalisme tanpa kehilangan jati diri.” (A5)

Namun demikian, penelitian ini juga menemukan adanya kesadaran kritis terhadap potensi bias budaya. Auditor menyadari bahwa nilai lokal harus dikelola secara reflektif agar tidak melemahkan prinsip independensi. Hal ini diungkapkan secara tegas oleh partisipan lain:

“Nilai Jawa tidak boleh jadi pembenaran untuk keberpihakan. Justru harus menguatkan objektivitas.” (A1)

Temuan ini menunjukkan bahwa budaya lokal berfungsi sebagai sumber etika reflektif, bukan norma absolut. Dialektika ini menempatkan auditor sebagai aktor moral yang aktif menafsirkan, bukan sekadar menjalankan, standar profesional. Dengan demikian, penelitian ini berkontribusi pada pengembangan perspektif interpretif-kritis dalam studi etika audit, yang menekankan peran subjektivitas, konteks, dan refleksi moral dalam praktik profesional.

Tema ketiga menyoroiti adanya dialektika antara tuntutan profesional audit dan nilai budaya lokal yang menjunjung harmoni serta penghormatan hierarkis. Auditor menyadari

bahwa budaya lokal dapat sekaligus memperkuat dan menantang independensi substantif. Salah satu partisipan mengungkapkan:

“Kadang dilema itu muncul karena kita harus menghormati senior atau pimpinan. Tapi nilai Jawara mengajarkan, hormat bukan berarti membiarkan yang salah.” (A5)

Partisipan lain menambahkan:

“Kami harus pintar memilih cara. Tegas iya, tapi tetap menjaga etika dan martabat semua pihak.” (A3)

Temuan ini menunjukkan bahwa auditor mengembangkan strategi “tegas secara kultural”, yaitu menegakkan rekomendasi audit tanpa merusak relasi sosial. Hasil ini mendukung temuan (Malle et al., 2019) dan (Rahayu et al., 2024) mengenai dilema independensi auditor internal di perguruan tinggi, sekaligus memperluasnya dengan menempatkan nilai lokal sebagai mekanisme mediasi antara etika profesional dan realitas sosial.

KESIMPULAN, IMPLIKASI, DAN KETERBATASAN

Penelitian ini menyimpulkan bahwa nilai-nilai kearifan lokal Jawara, khususnya integritas, keberanian, dan ketegasan, telah diinternalisasi oleh auditor internal sebagai modal etis yang memperkuat *moral courage* serta independensi substantif dalam praktik audit sektor publik. Temuan ini memberikan kontribusi teoretis dengan memperluas khazanah literatur etika audit dan *moral courage* melalui integrasi nilai budaya lokal ke dalam kerangka profesional audit. Dari sisi praktis, hasil penelitian ini menjadi pijakan bagi pengembangan program pembinaan auditor, perancangan pelatihan etika berbasis nilai lokal, serta penguatan *tone at the top* di lingkungan perguruan tinggi negeri. Secara metodologis, penggunaan pendekatan kualitatif dengan desain studi kasus memungkinkan pengungkapan pengalaman hidup auditor yang bersifat kompleks dan kontekstual, sehingga

memperkaya pemahaman mengenai etika audit yang sulit dijelaskan secara memadai melalui pendekatan kuantitatif semata.

Lebih lanjut, penelitian ini menegaskan bahwa nilai kearifan lokal Jawara tidak hanya dipahami sebagai identitas budaya, melainkan ditransformasikan menjadi prinsip audit substantif yang membimbing auditor dalam menghadapi dilema etis, tekanan hierarkis, serta konflik kepentingan organisasi. Internalisasi nilai tersebut berperan signifikan dalam memperkuat integritas, keberanian moral, dan ketegasan profesional auditor internal dalam praktik audit sektor publik. Secara konseptual, temuan ini memperkaya perspektif etika audit dengan menghadirkan pendekatan berbasis kearifan lokal yang melengkapi model etika audit universalistik, sekaligus menegaskan pentingnya konteks sosial-budaya dalam pembentukan perilaku etis auditor. Dari aspek praktis, implikasi penelitian ini relevan bagi pimpinan perguruan tinggi dan satuan pengawasan internal dalam merancang pembinaan auditor serta pelatihan etika yang tidak hanya menekankan kepatuhan formal, tetapi juga proses internalisasi nilai.

Namun demikian, penelitian ini memiliki sejumlah keterbatasan yang perlu diperhatikan. Pertama, jumlah partisipan yang relatif terbatas serta fokus pada satu institusi membatasi daya generalisasi temuan ke konteks sektor publik yang lebih luas. Kedua, data penelitian yang terutama bersumber dari wawancara mendalam sangat bergantung pada refleksi subjektif partisipan, sehingga berpotensi dipengaruhi oleh bias sosial maupun kecenderungan mempertahankan citra profesional. Ketiga, penelitian ini belum mengintegrasikan data kualitatif dengan data kuantitatif atau dokumen audit formal yang dapat memperkuat triangulasi serta memperdalam analisis.

Berdasarkan keterbatasan tersebut, penelitian selanjutnya disarankan untuk memperluas cakupan institusi, meningkatkan

jumlah dan keragaman partisipan, serta mengadopsi pendekatan metodologis campuran (*mixed methods*) guna menguji dan memvalidasi model etika audit berbasis kearifan lokal secara lebih komprehensif. Selain itu, kajian lanjutan dapat mengeksplorasi nilai-nilai budaya lokal

lainnya di Indonesia sebagai sumber pembentukan etika profesi akuntansi dan audit, sehingga berkontribusi pada pengembangan teori akuntansi yang lebih kontekstual, inklusif, dan selaras dengan realitas sosial nasional.

REFERENSI

- Abdelrahim, A., & Al-Malkawi, H. A. N. (2022). The Influential Factors of Internal Audit Effectiveness: A Conceptual Model. *International Journal of Financial Studies*, 10(3).
<https://doi.org/10.3390/ijfs10030071>
- Ahrens, T. (2022). Paper development in qualitative accounting research: bringing social contexts to life. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 19(1), 1–17. <https://doi.org/10.1108/QRAM-03-2021-0044>
- Alqudah, H., Amran, N. A., Hassan, H., Lutfi, A., Alessa, N., alrawad, M., & Almaiah, M. A. (2023). Examining the critical factors of internal audit effectiveness from internal auditors' perspective: Moderating role of extrinsic rewards. *Heliyon*, 9(10). <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2023.e20497>
- Ariyanti, D. R., Made, S., & Ali, D. (2021). *THE SOUL JOURNEY OF ACCOUNTANTS IN DEVELOPING ETHICAL AWARENESS: EVOKING CREATIVITY POTENTIAL WITHIN SELF TO REACH THE INSAN KAMIL LEVEL*. <https://doi.org/10.18551/econeurasia.2021-08>
- Baskara, R. L., & Waluyo, L. S. (2019). *66 Komunikasi Nonverbal dalam Budaya Banten (Studi Etnografi Komunikasi pada Jawara Banten)* (Vol. 1, Issue 1).
- Betri, Murwaningsih, E., Umar, H., & Mayangsari, S. (2021). Moral Courage as a Moderation of the Influence of Internal Auditor's Characteristics on the Effectiveness of Internal Audit. *International Journal of Social Science and Economics Invention*, 7(04). <https://doi.org/10.23958/ijsssei/volo7-i04/290>
- BPK. (2023). *SEMESTER II TAHUN 2023*. <https://www.bpk.go.id/ihps/2023/II>
- Cahya, F. A. C., Kurniawan, R., & Ikhsan, S. (2025). Senior Management Support Moderates the Influence of Auditor Characteristics on Internal Audit Effectiveness. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Auditing*, 12(2), 1–14. <https://doi.org/10.55963/jraa.v12i2.793>
- Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296–307.
<https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x>
- Creswell, J. W. (2007). *QUALITATIVE INQUIRY & RESEARCH DESIGN*.
- Deliana, & Rahman, A. (2020). 6781-25188-1-PB (1). *Jurnal Kajian Akuntansi*, 21(2).
<https://doi.org/https://doi.org/10.29313/ka.v21i2.6781>
- Ernowo. (2024). *2024 InfoPublik - KPK Identifikasi Tiga Area Rentan Korupsi di Perguruan Tinggi Negeri*. <https://infopublik.id/kategori/nasional-politik-hukum/882033/kpk-identifikasi-tiga-area->

- rentan-korupsi-di-perguruan-tinggi-negeri?utm_source=chatgpt.com
- Firdausi, I. A. (2016). *JAWARA DALAM BUDAYA BANTEN (Studi Etnografi Komunikasi Mengenai Jawara di Banten)*.
- Furqon, E., Rayhan, A., Muslih, M., Gisa Vitrana, M., Hukum, F., Sultan Ageng Tirtayasa, U., & Penulis Korespondensi, B. (2023). *Civic Education Law And Humaniora (CELARA) : Jurnal Pengabdian Kepada Masyarakat Terintegrasi*. 1(2), 70–83.
- Hanif, E. A., Nurbayani, S., & Komariah, S. (2025). Rekonstruksi Makna dan Nilai Identitas Sosial Jawara Banten Untuk Pendidikan Karakter. *Jurnal Ilmu Sosial Dan Humaniora*, 8(3).
<https://jayapanguspress.penerbit.org/index.php/ganaya563>
- Hidayat, N., Hufad, achmad, & Leksono, suroso mukti. (2022). *document* (4).
<https://doi.org/https://doi.org/10.5281/zenodo.6585598>
- Hudaeri, M. (2018). *MOHAMAD HUDAERI*.
- IIA. (2017). *INTERNATIONAL STANDARDS FOR THE PROFESSIONAL PRACTICE OF INTERNAL AUDITING (STANDARDS)*. www.globaliia.org
- Irfani, F. (2011). *JAWARA BANTEN*.
https://repository.uinjkt.ac.id/dspace/bitstream/123456789/6470/1/FAHMI%20IRFAN-SPS-SES?utm_source=chatgpt.com
- Khelil, I. (2023). The Effect of External Efficacy on the Moral Courage and Self-Efficacy of Internal Auditors. *International Journal of Professional Business Review*, 8(12), e04029.
<https://doi.org/10.26668/businessreview/2023.v8i12.4029>
- Malle, S. S., Alimudidin, A., & Nirwana, N. (2019). DILEMA INDEPENDENSI AUDITOR SATUAN PENGAWASAN INTERNAL PERGURUAN TINGGI: STUDI FENOMENOLOGI. *Media Riset Akuntansi, Auditing & Informasi*, 19(1), 111–128. <https://doi.org/10.25105/mraai.v19i1.3236>
- Marlina & Khristianty Fitriyah, F. (2020). Pengaruh Dukungan Manajemen Puncak dan Profesionalisme Auditor Internal terhadap Efektivitas Audit Internal pada Perguruan Tinggi Negeri Berbadan Hukum (PTNBH) di Indonesia. In *Bisnis, Manajemen dan Akuntansi* (Vol. 17, Issue 2).
- Rachman, S. J., & Yuntho, E. (2023). *POLA-POLA KORUPSI DI PERGURUAN TINGGI*.
- Rahayu, R., Muda, I., & Yahya, I. (2024). *International Journal of Current Science Research and Review Determinants of the Quality of Internal Supervision with Auditor Motivation as Moderation Variables on PTN BLU Indonesia*. <https://doi.org/10.47191/ijcsrr/V7-i5-02>
- Rahma, N., Dadang, K., & Munajat, E. (2025). The Role of Internal Audit in the Implementation of Good University Governance to Improve Financial Management Accountability (Case Study at PTN-BH, Universitas Pendidikan Indonesia). *Eduvest-Journal of Universal Studies*, 5.
<http://eduvest.greenvest.co.id>
- Sari, I. W., & Nuswantara, D. A. (2023). META-ANALISIS: PENGARUH AUDIT INTERNAL TERHADAP KINERJA PERGURUAN TINGGI. *Cetak) Journal of Innovation Research and Knowledge*, 3(1).
- Sekerka, L. E., & Bagozzi, R. P. (2007). *Moral courage in the workplace: moving to and from the desire and decision to act*.
- Sirajuddin, O. : (2021). *BAB 4 NILAI WIBAWA PADA KARAKTER JAWARA*.
https://eprints.untirta.ac.id/4867/3/Naskah-Membumikan%20Nilai-nilai%20Jawara%20Untirta.pdf?utm_source=chatgpt.com
- Sugiyanto, & Safriliana, R. (2022). *9996-Article Text-37886-34999-10-20230504*. 1.
https://jurnal.unmer.ac.id/index.php/semae/article/view/9996/4650?utm_source=chatgpt.com

- Sulaiman, F., Ridwan, A., Sudiana, R., & Sirajuddin. (2021). *Membumikan Nilai-nilai Jawara Untirta* | i.
- Supriyadi. (2020). The Effect of Individual and Organizational Factors on Internal Auditors' Moral Courage to Report Fraud. *The Indonesian Journal of Accounting Research-May*, 23(2).
<https://doi.org/10.33312/ijar.xxx>
- Triuwono, I. (2015). Awakening the Conscience Inside: The Spirituality of Code of Ethics for Professional Accountants. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 172, 254–261.
<https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.01.362>
- Turnanto, A., Muhammad, E., & Hakim, T. IM. R. (2024). Internal Audit Effectiveness Antecedents In Higher Education: Do Competency And Time Budget Pressure Matter? *Wiga : Jurnal Penelitian Ilmu Ekonomi*, 14(1), 1–12. <https://doi.org/10.30741/wiga.v14i1.1287>
- Yin, R. K. (2003). *robert_k-yin_case_study_research_design_and_mebookfi-org*.

