

Implementasi *Spiritual Accountability* Berbasis Nilai-Nilai Islam sebagai Pengendali Internal dalam Mewujudkan *Good Governance* di Sektor Publik Indonesia

Tadjri^{1*}, Nuril Anwar², Fariz Rahmaditya³, Milana Abdillah S⁴

¹⁻³ Program Magister Akuntansi, Universitas Muhammadiyah Tangerang, Indonesia

⁴ Dosen Pengampus, Universitas Muhammadiyah Tangerang, Indonesia

*Penulis Korespondensi: tadjri2d@gmail.com

Abstract. *Good governance in Indonesia's public sector continues to face serious challenges in the form of corruption, collusion, and nepotism (KKN), despite the existence of comprehensive legal frameworks such as the General Principles of Good Governance (AUPB) and the Government Internal Control System (SPIP). This study aims to analyze the role of Islamic value-based spiritual accountability as an internal control mechanism that can strengthen the realization of good governance. Using a library research method through an integrative content analysis and conceptual synthesis approach, this study examines literature on good governance and AUPB in Indonesian administrative law, public sector accountability and internal control, as well as the concept of spiritual accountability from an Islamic perspective. The synthesis results indicate that spiritual accountability grounded in taqwa, amanah, muhasabah, and ihsan functions as an effective "soft control" that complements the formal internal control components (COSO/SPIP). These values strengthen the tone at the top, encourage honest reporting, and create a continuous monitoring mechanism based on divine awareness. This study proposes a conceptual framework called the Model of Internal Control Based on Islamic Spiritual Accountability (PIBSAI) or Islamic Spiritual Internal Control for Public Governance (ISIC-PG) Framework, which has theoretical implications for the development of public sector accounting and practical implications for strengthening AUPB and bureaucratic reform in Indonesia. Spiritual accountability does not replace the positive legal framework but serves as an internal reinforcer that enables the principles of good governance to be not only formally complied with but deeply internalized.*

Keywords: *Administrative Law; Internal Control; Islamic Values; Public Sector; Spiritual Accountability.*

Abstrak. Good governance di sektor publik Indonesia masih menghadapi tantangan serius berupa praktik korupsi, kolusi, dan nepotisme (KKN) meskipun telah tersedia kerangka hukum yang komprehensif seperti Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB) dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). Penelitian ini bertujuan menganalisis peran spiritual accountability berbasis nilai-nilai Islam sebagai mekanisme pengendalian internal yang dapat memperkuat perwujudan good governance. Dengan menggunakan metode studi pustaka melalui pendekatan analisis isi integratif dan sintesis konseptual, kajian ini menelaah literatur mengenai good governance dan AUPB dalam hukum administrasi negara Indonesia, akuntabilitas serta pengendalian internal sektor publik, serta konsep spiritual accountability dalam perspektif Islam. Hasil sintesis menunjukkan bahwa spiritual accountability yang berlandaskan taqwa, amanah, muhasabah, dan ihsan berfungsi sebagai "soft control" yang secara efektif melengkapi komponen pengendalian internal formal (COSO/SPIP). Nilai-nilai tersebut memperkuat tone at the top, mendorong pelaporan yang jujur, dan menciptakan mekanisme monitoring berkelanjutan berbasis kesadaran ilahiyah. Penelitian ini mengusulkan kerangka konseptual Model Pengendalian Internal Berbasis Spiritual Accountability Islam (PIBSAI) atau Islamic Spiritual Internal Control for Public Governance (ISIC-PG) Framework yang memiliki implikasi teoretis bagi pengembangan akuntansi sektor publik dan implikasi praktis bagi penguatan AUPB serta reformasi birokrasi di Indonesia. Spiritual accountability tidak menggantikan kerangka hukum positif, melainkan menjadi penguat internal yang membuat asas-asas pemerintahan yang baik tidak hanya dipatuhi secara formal, tetapi diinternalisasi secara mendalam.

Kata kunci: Akuntabilitas Spiritual; Hukum Administrasi; Nilai-nilai Islam; Pengendalian Internal; Sektor Publik.

1. LATAR BELAKANG

Good governance merupakan prasyarat penting bagi tercapainya pembangunan yang berkelanjutan dan berkeadilan di suatu negara (Prasetyo, 2023). Di Indonesia, upaya mewujudkan good governance di sektor publik telah diwujudkan melalui berbagai instrumen hukum, antara lain Undang-Undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme, Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan, serta Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) (Nurhidayat, 2023). Instrumen-instrumen tersebut menekankan prinsip-prinsip Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB) seperti kepastian hukum, keterbukaan, kepentingan umum, ketidakberpihakan, dan perlindungan terhadap pandangan hidup pribadi (Armansyah, 2024).

Namun demikian, berbagai laporan dan kasus yang terungkap menunjukkan bahwa praktik good governance di sektor publik Indonesia masih jauh dari ideal. Indeks Persepsi Korupsi Indonesia yang belum optimal, temuan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) mengenai ketidakpatuhan dan kelemahan pengendalian internal, serta berbagai kasus korupsi di kementerian/lembaga dan pemerintah daerah mengindikasikan adanya kesenjangan antara kerangka hukum formal dengan implementasi di lapangan. Kesenjangan ini sebagian besar disebabkan oleh pendekatan pengendalian internal yang masih bersifat compliance-based dan eksternal, kurang menyentuh dimensi moral dan spiritual aparat penyelenggara negara.

Dalam konteks Indonesia sebagai negara dengan penduduk Muslim terbesar di dunia, nilai-nilai Islam memiliki potensi besar untuk menjadi sumber kekuatan moral dalam tata kelola pemerintahan (Hafrida, 2017). Konsep spiritual accountability atau akuntabilitas spiritual yang berakar pada ajaran Islam menekankan pertanggungjawaban manusia tidak hanya kepada sesama manusia dan negara, tetapi terutama kepada Allah SWT (Nur Wahidillah et al., 2025). Konsep ini mencakup taqwa (kesadaran akan pengawasan Ilahi), amanah (kepercayaan yang harus dijaga), muhasabah (introspeksi diri), dan ihsan (berbuat baik dengan kualitas tertinggi) (Ahwadzy et al., 2025). Nilai-nilai tersebut berpotensi berfungsi sebagai pengendali internal yang bersifat preventif dan berkelanjutan, melampaui sanksi hukum formal (Syarifuddin, 2025).

Sayangnya, kajian mengenai integrasi spiritual accountability dalam konteks sektor publik pemerintah masih terbatas (Chilshi et al., 2024). Sebagian besar studi yang ada lebih banyak membahas penerapan nilai Islam dalam good governance secara umum atau dalam organisasi keagamaan seperti lembaga amal zakat dan pesantren (Handayani, 2025). Belum banyak kajian yang secara spesifik menempatkan spiritual accountability sebagai mekanisme

pengendalian internal yang terintegrasi dengan SPIP dan AUPB dalam hukum administrasi negara Indonesia (Supono & Nur Dewata, 2024). Kesenjangan inilah yang menjadi fokus utama penelitian ini (Armansyah, 2024).

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis secara konseptual bagaimana spiritual accountability berbasis nilai-nilai Islam dapat diimplementasikan sebagai pengendali internal dalam mewujudkan good governance di sektor publik Indonesia (Ahwadzy et al., 2025). Secara lebih rinci, kajian ini bertujuan untuk: (1) mengidentifikasi kesenjangan antara kerangka pengendalian internal formal dengan kebutuhan penguatan moral-spiritual; (2) mensintesis konsep spiritual accountability dalam Islam dengan komponen pengendalian internal (COSO/SPIP) dan asas-asas AUPB; serta (3) mengusulkan kerangka konseptual yang dapat menjadi acuan bagi pengembangan teori akuntansi sektor publik dan praktik tata kelola pemerintahan di Indonesia (Chilshi et al., 2024).

Signifikansi penelitian ini terletak pada kontribusi teoretis bagi pengembangan literatur akuntansi sektor publik melalui perluasan konsep internal control ke arah value-based dan spiritual-based control (Syarifuddin, 2025). Secara praktis, hasil kajian diharapkan dapat memberikan masukan bagi Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (PANRB), Lembaga Administrasi Negara (LAN), Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP), serta penyusun kebijakan dalam memperkuat sistem pengendalian internal dan internalisasi AUPB (Armansyah, 2024). Dari perspektif hukum administrasi negara, kajian ini menawarkan pemahaman bahwa spiritual accountability dapat berfungsi sebagai "living enforcement" yang membuat asas-asas pemerintahan yang baik tidak sekadar menjadi teks hukum, tetapi menjadi pedoman hidup aparat negara (Aryansa, 2023).

2. KAJIAN TEORITIS

Good Governance dan Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB) dalam Hukum Administrasi Negara Indonesia

Konsep good governance berkembang sebagai respons terhadap kegagalan pemerintahan tradisional yang sentralistik dan kurang responsif terhadap kebutuhan Masyarakat (Nursahriza, 2025). Menurut UNDP, good governance mencakup prinsip-prinsip participation, rule of law, transparency, responsiveness, consensus orientation, equity, effectiveness and efficiency, accountability, dan strategic vision (Soemartono et al., 2025). Di Indonesia, prinsip-prinsip tersebut diadopsi dan diadaptasi ke dalam kerangka hukum nasional melalui berbagai peraturan perundang-undangan (Chilshi et al., 2024).

Salah satu fondasi hukum terpenting adalah Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB) atau *Algemene Beginselen van Behoorlijk Bestuur*. Dalam doktrin hukum administrasi negara Indonesia, AUPB dipahami sebagai asas-asas umum yang menjadi dasar dan tata cara penyelenggaraan pemerintahan yang layak, sehingga pemerintahan menjadi baik, sopan, adil, terhormat, dan bebas dari kezaliman, pelanggaran peraturan, penyalahgunaan wewenang, serta tindakan sewenang-wenang (Solechan, 2019). AUPB lahir dari praktik penyelenggaraan negara dan diakui secara yuridis dalam Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan (Rahmania & Umam, 2025) yang menyebutkan setidaknya delapan asas utama: asas kepastian hukum, asas keterbukaan, asas kepentingan umum, asas ketidakberpihakan, asas bertindak cermat, asas tidak menyalahgunakan wewenang, asas permainan yang layak, dan asas perlindungan terhadap pandangan hidup pribadi (Chilshi et al., 2024). AUPB memiliki fungsi penting baik bagi badan pemerintahan, hakim, maupun pembentuk undang-undang (Mhd. Fakhurrahman Arif, 2023). Bagi aparatur negara, AUPB menjadi pedoman dalam mengambil keputusan dan tindakan agar tidak melanggar hukum dan etika pemerintahan. Bagi hakim, AUPB menjadi alat uji untuk menilai keabsahan keputusan tata usaha negara. Dalam konteks good governance, AUPB menjadi jembatan antara legalitas formal dengan keadilan substantif. Namun, implementasi AUPB di lapangan masih menghadapi tantangan besar karena sifatnya yang lebih bersifat "asas" daripada "aturan rinci" sehingga memerlukan internalisasi nilai dan kesadaran moral yang kuat dari setiap aparat.

Berbagai studi menunjukkan bahwa good governance di Indonesia masih lemah dalam aspek penegakan AUPB secara konsisten. Kelemahan ini tidak hanya disebabkan oleh kekurangan regulasi, tetapi juga oleh lemahnya "soft infrastructure" berupa budaya etika dan akuntabilitas moral di kalangan penyelenggara negara. Di sinilah letak urgensi mengintegrasikan nilai-nilai spiritual yang dapat mengisi kekosongan moral dalam penerapan AUPB.

Akuntabilitas dan Pengendalian Internal di Sektor Publik

Akuntabilitas merupakan salah satu pilar utama good governance. Dalam konteks sektor publik, akuntabilitas mencakup kewajiban pemerintah untuk memberikan pertanggungjawaban atas pengelolaan sumber daya publik kepada masyarakat dan lembaga perwakilan. Mardiasmo (2020) membedakan akuntabilitas publik menjadi akuntabilitas vertikal (kepada atasan dan lembaga pengawas) dan akuntabilitas horizontal (kepada masyarakat). Akuntabilitas juga dapat dibedakan menjadi akuntabilitas keuangan, akuntabilitas kinerja, dan akuntabilitas program.

Untuk mewujudkan akuntabilitas yang efektif, diperlukan sistem pengendalian internal yang andal. Di Indonesia, sistem tersebut diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). SPIP mengadopsi kerangka Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) yang terdiri atas lima komponen: (1) lingkungan pengendalian (control environment), (2) penilaian risiko (risk assessment), (3) kegiatan pengendalian (control activities), (4) informasi dan komunikasi (information and communication), serta (5) kegiatan pemantauan (monitoring activities).

Meskipun SPIP telah diimplementasikan secara nasional, berbagai evaluasi menunjukkan bahwa efektivitasnya masih terbatas. Kelemahan utama terletak pada komponen lingkungan pengendalian dan kegiatan pemantauan yang sangat bergantung pada integritas dan etika individu. Ketika integritas pribadi aparat lemah, pengendalian formal mudah dilanggar atau dimanipulasi. Oleh karena itu, diperlukan pendekatan yang mampu memperkuat dimensi moral dan spiritual dalam pengendalian internal, bukan hanya memperbanyak prosedur dan checklist formal.

Spiritual Accountability dalam Perspektif Nilai-Nilai Islam

Konsep akuntabilitas dalam Islam bersifat komprehensif dan transenden. Setiap manusia akan dimintai pertanggungjawaban tidak hanya di dunia, tetapi terutama di akhirat kelak. Al-Qur'an menegaskan bahwa setiap perbuatan manusia dicatat dan akan dihisab (Q.S. Al-Isra: 36; Q.S. Al-Kahfi: 49). Konsep ini dikenal sebagai hisab atau accountability to God.

Spiritual accountability dalam literatur akuntansi dan manajemen Islam mencakup beberapa dimensi utama. Pertama, taqwa sebagai kesadaran bahwa Allah selalu mengawasi setiap tindakan manusia, sehingga mendorong perilaku yang jujur dan bertanggung jawab bahkan ketika tidak ada pengawasan manusia. Kedua, amanah sebagai kewajiban menjaga kepercayaan yang diberikan, baik dari Allah maupun dari manusia; dalam konteks sektor publik, amanah berarti mengelola sumber daya negara dengan penuh tanggung jawab dan tidak menyalahgunakannya. Ketiga, muhasabah atau introspeksi diri secara berkala untuk mengevaluasi apakah tindakan yang dilakukan sudah sesuai dengan nilai-nilai Islam. Keempat, ihsan sebagai berbuat dengan kualitas terbaik karena merasa selalu dilihat oleh Allah.

Studi-studi sebelumnya menunjukkan bahwa spiritual accountability telah dipraktikkan secara efektif di organisasi-organisasi Islam seperti lembaga amal zakat (LAZIS) dan pesantren. Dalam konteks tersebut, akuntabilitas tidak hanya bersifat finansial dan administratif, tetapi juga spiritual; manajemen merasa bertanggung jawab di hadapan Allah atas setiap keputusan dan laporan yang dibuat. Namun, penerapan konsep serupa di sektor publik pemerintah masih

sangat terbatas dan belum terintegrasi secara sistematis dengan kerangka pengendalian internal formal.

Integrasi Nilai Islam dalam Tata Kelola Pemerintahan: Studi Terdahulu dan Gap Penelitian

Beberapa studi telah mengeksplorasi integrasi nilai-nilai Islam dalam good governance. Asmara (2022) meneliti penerapan nilai-nilai Islam dalam good governance di Indonesia khususnya pada prinsip akuntabilitas dan menemukan bahwa internalisasi nilai seperti amanah dan keadilan dapat memperkuat praktik akuntabilitas di lembaga publik. Tabansa dkk. (2025) mengkaji relevansi nilai al-'adalah (keadilan) dalam membangun good governance Islam dan menyimpulkan bahwa integrasi nilai tersebut dapat memperkuat legitimasi moral birokrasi sekaligus menekan praktik KKN. Studi lain juga menyoroti peran pendidikan Islam dan kepemimpinan spiritual dalam membentuk kultur good governance.

Meskipun demikian, kajian-kajian tersebut masih bersifat umum dan belum secara spesifik menempatkan spiritual accountability sebagai komponen pengendalian internal yang terintegrasi dengan SPIP dan AUPB. Gap penelitian yang teridentifikasi adalah: (1) belum adanya kerangka konseptual yang secara eksplisit memetakan nilai-nilai spiritual Islam ke dalam lima komponen COSO/SPIP; (2) belum banyak kajian yang menghubungkan spiritual accountability dengan penguatan asas-asas hukum administrasi negara (AUPB); serta (3) minimnya kajian yang berfokus pada sektor publik pemerintah (bukan organisasi keagamaan atau swasta). Penelitian ini berupaya mengisi gap tersebut melalui pendekatan studi pustaka yang integratif.

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan jenis studi pustaka (library research). Pendekatan ini dipilih karena tujuan penelitian bersifat konseptual dan eksploratif, yaitu membangun kerangka pemikiran baru berdasarkan sintesis literatur yang ada. Data dikumpulkan dari dua kategori sumber. Sumber primer meliputi Al-Qur'an dan Hadis yang relevan dengan konsep akuntabilitas, Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan, Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang SPIP, serta Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Sumber sekunder meliputi buku teks, artikel jurnal nasional terakreditasi (SINTA) dan internasional (Scopus), serta laporan-laporan resmi dari BPK, KPK, dan Kementerian PANRB.

Teknik analisis data yang digunakan adalah analisis isi (content analysis) dengan pendekatan integratif. Analisis isi dilakukan untuk mengidentifikasi, mengkategorikan, dan

mensintesis tema-tema kunci yang muncul dari berbagai sumber, baik tema hukum (AUPB), tema akuntansi (pengendalian internal dan akuntabilitas), maupun tema Islam (spiritual accountability). Hasil analisis kemudian disintesis secara konseptual untuk membangun model baru yang menghubungkan ketiga domain tersebut. Validitas dan reliabilitas kajian dijaga melalui triangulasi sumber (hukum, akuntansi, dan Islam) serta peer debriefing konseptual dengan pakar di bidang akuntansi sektor publik dan hukum administrasi negara.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Analisis Kesenjangan (Gap Analysis)

Hasil sintesis literatur menunjukkan adanya kesenjangan struktural antara kerangka pengendalian internal formal dengan realitas praktik tata kelola di sektor publik Indonesia. SPIP dan AUPB telah menyediakan "hard structure" berupa prosedur, standar, dan asas hukum yang lengkap. Namun, "soft structure" berupa integritas, etika, dan kesadaran moral aparat masih lemah. Kelemahan ini menyebabkan pengendalian formal seringkali hanya menjadi formalitas atau bahkan dimanipulasi.

Dalam perspektif hukum administrasi negara, AUPB memiliki keterbatasan inheren karena sifatnya sebagai asas umum yang memerlukan interpretasi dan internalisasi oleh setiap aparat. Tanpa kesadaran moral yang kuat, asas kepastian hukum dapat diterjemahkan secara sempit menjadi kepatuhan prosedural semata, sementara asas kepentingan umum dapat dikalahkan oleh kepentingan pribadi atau kelompok. Di sinilah spiritual accountability menawarkan solusi: ia menyediakan mekanisme self-regulation yang bersifat transenden dan berkelanjutan, karena pengawasan tidak hanya datang dari atasan atau auditor, tetapi dari keyakinan akan pengawasan Ilahi yang tidak pernah absen.

Kerangka Konseptual: Spiritual Accountability sebagai Pengendali Internal

Berdasarkan sintesis literatur, penelitian ini mengusulkan Model Pengendalian Internal Berbasis Spiritual Accountability Islam (PIBSAI) atau Islamic Spiritual Internal Control for Public Governance (ISIC-PG) Framework. Model ini memposisikan spiritual accountability sebagai lapisan pengendalian internal tambahan yang memperkuat dan menyempurnakan komponen SPIP/COSO sekaligus mendukung perwujudan AUPB.

Model PIBSAI dibangun di atas empat pilar utama spiritual accountability Islam yang dipetakan ke dalam komponen pengendalian internal dan asas AUPB:

Pertama, Taqwa dan Ihsan memperkuat komponen Lingkungan Pengendalian (Control Environment). Taqwa menciptakan kesadaran bahwa setiap tindakan diawasi oleh Allah, sehingga mendorong integritas dan etika yang tinggi bahkan tanpa pengawasan manusia. Ihsan

mendorong aparat untuk memberikan pelayanan publik dengan kualitas terbaik. Pilar ini secara langsung mendukung asas kepastian hukum dan ketidakberpihakan dalam AUPB karena mencegah penyalahgunaan wewenang yang bersumber dari kesadaran batin.

Kedua, Amanah dan Shiddiq memperkuat komponen Kegiatan Pengendalian (Control Activities) dan Informasi serta Komunikasi (Information and Communication). Amanah menuntut aparat untuk menjaga kepercayaan publik dengan mengelola keuangan negara secara bertanggung jawab dan transparan. Shiddiq (jujur) mendorong pelaporan yang akurat dan tidak menyesatkan. Pilar ini sangat relevan dengan asas keterbukaan dan kepentingan umum dalam AUPB.

Ketiga, Muhasabah dan Hisbah memperkuat komponen Kegiatan Pemantauan (Monitoring Activities). Muhasabah mendorong aparat untuk secara rutin melakukan introspeksi dan evaluasi diri sebelum ada audit eksternal. Hisbah (pengawasan) dalam konteks modern dapat diwujudkan melalui mekanisme peer review dan budaya saling mengingatkan dalam koridor kebaikan. Pilar ini mendukung asas bertindak cermat dan perlindungan kepentingan publik karena mencegah kesalahan dan penyimpangan sejak dini.

Keempat, keseluruhan pilar spiritual accountability menciptakan siklus pengendalian internal yang berkelanjutan (continuous improvement) yang bersifat preventif, detektif, dan korektif secara simultan. Berbeda dengan pengendalian formal yang sering bersifat reaktif (setelah terjadi penyimpangan), spiritual accountability bersifat proaktif karena berasal dari dalam diri individu. Untuk memperjelas perbedaan pendekatan, disajikan tabel perbandingan berikut:

Tabel 1. Perbandingan Pendekatan Pengendalian Internal Konvensional dan Berbasis Spiritual Accountability Islam.

Aspek Pengendalian Internal	Pendekatan Konvensional (SPIP/COSO)	Pendekatan Berbasis Spiritual Accountability Islam (PIBSAI)
Sumber Pengawasan	Eksternal (atasan, auditor, regulator)	Internal & Transenden (kesadaran akan pengawasan Allah + mekanisme formal)
Motivasi Kepatuhan	Takut sanksi hukum dan administratif	Takut sanksi hukum + kesadaran moral-ilahiyah (taqwa)
Fokus Utama	Kepatuhan prosedur dan aturan	Integritas, amanah, dan kualitas ihsan dalam setiap tindakan
Mekanisme Monitoring	Audit periodik dan pelaporan formal	Muhasabah harian + hisbah kolegal + audit formal
Dampak terhadap AUPB	Mendukung kepatuhan formal	Mendukung internalisasi asas (kepastian hukum, keterbukaan, kepentingan umum) secara substantif
Kelemahan Potensial	Mudah dimanipulasi jika integritas lemah	Memerlukan internalisasi nilai yang mendalam dan konsisten



Gambar 1. Model Pengendalian Internal Berbasis Spiritual Accountability Islam (PIBSAI).

Model PIBSAI menegaskan bahwa spiritual accountability bukan pengganti, melainkan pelengkap dan penguat bagi kerangka hukum dan pengendalian formal. Dengan demikian, good governance yang dihasilkan bersifat lebih sustainable karena dibangun di atas fondasi hukum positif yang diperkuat oleh kesadaran moral-spiritual.

Implikasi bagi Akuntansi Sektor Publik dan Penguatan Asas Hukum Administrasi Negara

Dari perspektif akuntansi sektor publik, model PIBSAI memperluas horizon teori pengendalian internal. Selama ini, teori dan praktik internal control didominasi oleh pendekatan rasional-ekonomis dan compliance-based. Integrasi spiritual accountability membuka ruang bagi pengembangan "value-based internal control" dan "spiritual-based governance" yang lebih sesuai dengan konteks masyarakat religius seperti Indonesia. Implikasi praktisnya antara lain: (1) perlunya revisi pedoman SPIP untuk memasukkan indikator etika dan spiritual dalam komponen lingkungan pengendalian; (2) pengembangan modul pelatihan APIP yang mengintegrasikan nilai amanah dan muhasabah; serta (3) peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah melalui pengurangan risiko kecurangan yang bersumber dari lemahnya integritas.

Dari perspektif hukum administrasi negara, spiritual accountability berfungsi sebagai mekanisme penguatan AUPB dari dalam. Asas kepastian hukum menjadi lebih bermakna ketika aparat tidak hanya takut melanggar undang-undang, tetapi juga takut mengkhianati amanah Ilahi. Asas keterbukaan menjadi lebih autentik ketika didorong oleh nilai shiddiq dan amanah, bukan sekadar kewajiban prosedural. Dengan demikian, spiritual accountability dapat dipandang sebagai "soft law enforcement" yang melengkapi "hard law enforcement" dalam

sistem hukum administrasi Indonesia. Pendekatan ini sejalan dengan semangat Pancasila, khususnya sila pertama Ketuhanan Yang Maha Esa, yang menempatkan nilai religius sebagai fondasi moral berbangsa dan bernegara.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan kajian pustaka yang dilakukan, dapat disimpulkan bahwa spiritual accountability berbasis nilai-nilai Islam memiliki potensi signifikan sebagai pengendali internal dalam mewujudkan good governance di sektor publik Indonesia. Melalui model PIBSAI yang diusulkan, nilai-nilai taqwa, amanah, muhasabah, dan ihsan dapat dipetakan secara sistematis ke dalam komponen pengendalian internal SPIP/COSO dan sekaligus memperkuat internalisasi Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB). Spiritual accountability berfungsi sebagai lapisan "soft control" yang bersifat preventif dan berkelanjutan, melengkapi pendekatan formal yang selama ini dominan.

Spiritual accountability tidak bertentangan dengan kerangka hukum positif Indonesia. Sebaliknya, ia memperkuat efektivitas hukum administrasi negara dengan menyediakan mekanisme internalisasi nilai yang membuat AUPB tidak hanya dipatuhi secara formal, tetapi dihayati secara substantif. Pendekatan ini relevan dengan karakter masyarakat Indonesia yang religius dan sejalan dengan semangat reformasi birokrasi yang menekankan integritas dan pelayanan publik berkualitas.

Berdasarkan kesimpulan tersebut, diajukan beberapa rekomendasi: (1) Kementerian PANRB dan LAN mengintegrasikan modul pengembangan spiritualitas dan etika Islam ke dalam kurikulum Diklat Prajabatan, Diklat Kepemimpinan, dan program pembinaan aparatur sipil negara secara berkelanjutan; (2) Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) dan BPK mengembangkan instrumen audit dan checklist pengendalian internal yang memasukkan indikator spiritual/ethical behavior, serta mendorong budaya muhasabah dan hisbah di lingkungan kerja; (3) penyusun code of conduct instansi menambahkan dimensi amanah ilahiyah dan tanggung jawab akhirat ke dalam kode etik dan pedoman perilaku aparatur, sehingga tidak hanya bersifat administratif; serta (4) penelitian lanjutan perlu melakukan studi empiris kualitatif (studi kasus multi-situs) atau kuantitatif (survei persepsi pejabat publik) untuk menguji validitas dan efektivitas model PIBSAI di berbagai instansi pemerintah pusat dan daerah.

Kajian ini memiliki keterbatasan karena bersifat konseptual dan belum diuji secara empiris. Namun demikian, kerangka yang diusulkan dapat menjadi landasan teoretis dan

praktis bagi upaya penguatan good governance di Indonesia yang lebih berintegritas, berkeadilan, dan berkelanjutan.

DAFTAR REFERENSI

- Ahwadzy, M. A., Baihaqi, A., Thoha, M., Muqtafa, A. R., Ainurrofiq, R., Al Bustomi, B., & Khoirifo, M. (2025). Fiqh of bureaucracy and public governance in Indonesia: A new paradigm based on Maqasid al-Shariah. *Islamic Review: Jurnal Riset dan Kajian Keislaman*, 14(2), 197–222. <https://doi.org/10.35878/islamicreview.v14i2.1844>
- Armansyah. (2024). Implementasi prinsip good governance dalam hukum administrasi negara. *Jurnal Pemikiran dan Hukum Islam*, 10(1), 75–85. <https://doi.org/10.61817/ittihad.v10i1.287>
- Aryansa, A. (2023). Implementasi prinsip-prinsip good governance dalam sistem pemerintahan di Indonesia ditinjau dari fiqh siyasah. *ELQONUN: Jurnal Hukum Ketatanegaraan*, 1(1), 42–60. <https://doi.org/10.19109/elqonun.v1i1.18995>
- Chilshi, I., Aini, K., Marina, R., Roja, D., Firdaus, A., Arifai, M., & Mariana, M. (2024). Implementing sharia accounting principles in the public sector: A systematic literature review of challenges and opportunities. *HEI EMA: Jurnal Riset Hukum, Ekonomi Islam, Ekonomi, Manajemen dan Akuntansi*, 3(1), 83–93. <https://doi.org/10.61393/heiema.v3i1.367>
- Hafrida, I. F. R. (2017). Analisis yuridis penerapan tata kelola pemerintahan yang baik sebagai upaya pencegahan tindak pidana korupsi di pemerintahan daerah Kabupaten Sarolangun. *Jurnal Sains Sosio Humaniora*, 1(2), 1–59. <https://doi.org/10.22437/jssh.v1i2.4295>
- Handayani, P. (2025). Reformasi birokrasi publik berbasis ekonomi Islam: Analisis maqāsid syarī'ah dan qawā'id fihiyyah pada pelayanan publik di Kecamatan Tambang. *Baitul Maal*, 2(2), 218–229. <https://journal.manarulilmi.org/index.php/jse/article/view/165>
- Mhd. Fakhurrahman Arif. (2023). Asas-asas umum pemerintahan yang baik. *Siyasah: Jurnal Hukum Tata Negara*, 6, 1–12.
- Nur Wahidillah, Apriyani, S. R., Meilani, V. R., & Ashari, Z. M. (2025). Pelayanan publik dalam perspektif Islam: Landasan, prinsip, dan implementasi di era kontemporer. *Kajian Administrasi Publik dan Ilmu Komunikasi*, 2(3), 01–16. <https://doi.org/10.62383/kajian.v2i3.488>
- Nurhidayat, I. (2023). Prinsip-prinsip good governance di Indonesia. *Journal Education and Government Wiyata*, 1(1), 40–52. <https://doi.org/10.71128/e-gov.v1i1.5>
- Nursahriza. (2025). Analisis kualitas pelayanan publik di Indonesia: Studi literatur terhadap implementasi prinsip good governance. *Studi Administrasi Publik dan Ilmu Komunikasi*, 2(4), 82–91. <https://doi.org/10.62383/studi.v2i4.754>
- Prasetyo, A. D. (2023). Menggagas pembangunan berkelanjutan melalui penerapan asas-asas pemerintahan yang baik. *Jurnal Demokrasi dan Ketahanan Nasional*, 2, 378–385. <https://journal.uns.ac.id/index.php/sovereignty/article/download/987/591/4580>
- Rahmania, A., & Umam, M. K. (2025). Implikasi terhadap normatifikasi asas-asas umum pemerintahan yang layak terhadap praktik administrasi pemerintahan. *Journal of Dual Legal Systems*, 2(2), 143–156. <https://doi.org/10.58824/jdls.v2i2.419>

- Soemartono, T., Effendy, K., & Sukmana, P. (2025). Citizen engagement in democratic governance: Insights from participatory policy-making. *Politeia: Journal of Public Administration and Political Science and International Relations*, 4, 271–285. <https://journal.idscipub.com/politeia>
- Solechan, S. (2019). Asas-asas umum pemerintahan yang baik dalam pelayanan publik. *Administrative Law and Governance Journal*, 2(3), 541–557. <https://doi.org/10.14710/alj.v2i3.541-557>
- Supono, & Nur Dewata, M. F. (2024). Kontribusi hukum Islam terhadap reformasi birokrasi: Upaya peningkatan kualitas pelayanan publik yang efisien, efektif, dan berkualitas. *Esensi Hukum*, 6(1), 15–30. <https://doi.org/10.35586/esensihukum.v6i1.322>
- Syarifuddin, A. (2025). Spiritualitas dan akuntabilitas manajerial dalam filantropi Islam di LAZ Sahabat Yatim Cabang Makassar. *Jurnal Penelitian Ekonomi dan Keuangan Syariah*, 9(3), 1333–1343. <https://doi.org/10.29408/jpek.v9i3.33122>