



Spiritualitas Kerja Berbasis Konsep *Khusyu'* Al-Ghazali: Implikasinya terhadap Independensi dan Kualitas Audit Auditor

Syahrul^{1*}, Syarbini Ikhsan², Umiaty Hamzani³

¹⁻³Universitas Tanjungpura, Indonesia

Email: b2092251012@student.untan.ac.id¹, syarbini.ikhsan@ekonomi.untan.ac.id²,
umiaty.hamzani@ekonomi.untan.ac.id³

*Penulis Korespondensi: b2092251012@student.untan.ac.id

Abstract. Recurring audit failures in Indonesia, such as the Wanaartha Life case, continue to show that auditor independence collapses easily under client pressure despite layered regulations and codes of ethics. Prior studies have largely explained independence through external and structural factors such as regulation, firm size, or audit tenure, while the internal process that actually restrains auditors from succumbing to pressure remains underexplored. Some studies have linked workplace spirituality to audit quality, yet the constructs used are often generic or limited to broad Islamic values such as *shiddiq* and *amanah*. This study addresses that gap by drawing on Imam Al-Ghazali's concept of *khusyu'* from *Ihya' Ulumuddin*, comprising six dimensions, *Hudhur al-Qalbi*, *At-Tafahhum*, *At-Ta'dziem*, *Al-Haibah*, *Ar-Raja'*, and *Al-Haya'*, as a more specific framework of workplace spirituality to examine auditor independence. This study aims to explore how these six dimensions of *khusyu'* are interpreted and internalized by auditors, and to analyze their implications for independence in facing client pressure and gratification temptations. A qualitative single case study design was employed, involving eight informants across different organizational levels, through semi structured in depth interviews, non participatory observation, and document review. Data were analyzed using the interactive model of Miles, Huberman, and Saldaña, with trustworthiness maintained through source triangulation, method triangulation, and member checking. The findings are expected to enrich the literature on Islamic behavioral accounting and offer practical guidance for public accounting firms in cultivating auditor integrity beyond mere procedural compliance.

Keywords: Al-Ghazali's *khusyu'*; auditor independence; audit quality; phenomenological study; workplace spirituality.

Abstrak. Kegagalan audit yang berulang di Indonesia, seperti kasus Wanaartha Life, terus menunjukkan bahwa independensi auditor mudah runtuh di hadapan tekanan klien meski aturan dan kode etik sudah berlapis. Penelitian terdahulu banyak menjelaskan independensi dari sisi faktor eksternal seperti regulasi, ukuran KAP, atau audit tenure, sementara proses batin yang sesungguhnya menahan auditor dari tekanan tersebut belum banyak digali. Beberapa studi memang sudah mengaitkan spiritualitas kerja dengan kualitas audit, namun konstruk yang dipakai umumnya masih generik atau berhenti pada nilai Islam yang bersifat umum seperti *shiddiq* dan *amanah*. Penelitian ini berupaya mengisi celah tersebut dengan menggunakan konsep *khusyu'* Imam Al-Ghazali dalam *Ihya' Ulumuddin*, yang terdiri dari enam makna yaitu *Hudhur al-Qalbi*, *At-Tafahhum*, *At-Ta'dziem*, *Al-Haibah*, *Ar-Raja'*, dan *Al-Haya'*, sebagai kerangka spiritualitas kerja yang lebih spesifik untuk membedah independensi auditor. Penelitian ini bertujuan mengeksplorasi bagaimana keenam makna *khusyu'* tersebut dimaknai dan dihayati oleh auditor, serta menganalisis implikasinya terhadap sikap independensi dalam menghadapi tekanan klien dan godaan gratifikasi. Penelitian menggunakan pendekatan kualitatif dengan desain studi kasus tunggal, melibatkan delapan informan dari berbagai jenjang jabatan di KAP, melalui wawancara mendalam semi terstruktur, observasi non partisipatif, dan studi dokumentasi. Data dianalisis menggunakan model interaktif Miles, Huberman, dan Saldaña, dengan keabsahan data dijaga melalui triangulasi sumber, triangulasi teknik, dan member checking. Hasil penelitian ini diharapkan memperkaya literatur akuntansi keperilaku Islam dan memberi rujukan praktis bagi KAP dalam membina integritas auditor secara lebih substantif, tidak hanya bertumpu pada kepatuhan prosedural.

Kata kunci: Independensi auditor; kualitas audit; *khusyu'* Al-Ghazali; spiritualitas di tempat kerja; studi fenomenologi.

1. LATAR BELAKANG

Pada 07 Maret 2023, Otoritas Jasa Keuangan membekukan Surat Tanda Terdaftar Kantor Akuntan Publik Kosasih, Nurdiyaman, Mulyadi, Tjahjo & Rekan serta mencabut izin dua akuntan publiknya, Nunu Nurdiyaman dan Jenly Hendrawan. Sanksi tersebut dikenakan

setelah OJK melakukan pemeriksaan terhadap AP dan KAP yang selama lima tahun berturut-turut (2014–2019) mengaudit laporan keuangan PT Asuransi Adisarana Wanaartha. KAP tersebut gagal mengendus manipulasi yang membuat perusahaan asuransi itu ambruk dan merugikan ribuan pemegang polis. Kasus ini bukan insiden terisolasi. Ia menyusul jejak panjang kegagalan audit di Indonesia, mulai dari SNP Finance hingga sederet kasus lain yang, jika ditelusuri akar masalahnya, selalu bermuara pada satu titik yang sama: independensi auditor yang runtuh di hadapan tekanan klien. Pertanyaannya kemudian bukan lagi apakah independensi itu penting, melainkan mengapa aturan, kode etik, dan sanksi yang sudah berlapis-lapis tetap saja gagal mencegah kejatuhan yang berulang.

Kualitas audit adalah fondasi yang menopang kepercayaan publik terhadap informasi keuangan (Surya et al., 2021). Audit yang berkualitas memungkinkan investor dan kreditur mengambil keputusan berbasis informasi yang andal, sementara audit yang lemah justru menjadi celah bagi manipulasi laporan keuangan yang berdampak sistemik (Putri & Astuti, 2025). Hull et al., (2025) menegaskan bahwa audit memiliki nilai sosial yang jauh melampaui kepentingan klien semata, karena ia menjadi jembatan kepercayaan yang memungkinkan pasar keuangan berfungsi secara efisien. Akther & Xu (2020) bahkan menempatkan persepsi independensi auditor sebagai variabel kunci yang menentukan apakah kepercayaan publik terhadap pelaporan keuangan dapat dipertahankan atau justru tergerus. Ketika independensi gagal dijaga, bukan hanya satu perusahaan yang dirugikan, melainkan seluruh ekosistem kepercayaan yang dibangun profesi akuntan publik.

Literatur akuntansi keperilakuan selama ini secara konsisten menempatkan independensi sebagai determinan utama kualitas audit, sejalan dengan definisi DeAngelo (1981) bahwa kualitas audit adalah probabilitas auditor menemukan sekaligus melaporkan pelanggaran dalam sistem akuntansi klien. Penelitian-penelitian terbaru memperkuat temuan ini dari berbagai konteks. Hwang et al., (2022) menunjukkan bahwa upaya pengendalian mutu auditor dan tata kelola korporasi berperan signifikan menjaga independensi di tengah tekanan bisnis. Gunawan (2025) mengonfirmasi bahwa independensi, bersama etika dan kompetensi, tetap menjadi tolak ukur utama kualitas audit di konteks Indonesia. Sementara itu, kasus Wanaartha Life sendiri telah dikaji sebagai bukti empiris bahwa lemahnya independensi dan kompetensi auditor berdampak langsung pada ketidaktepatan opini audit (Erika et al., 2024). Namun, pertanyaan yang lebih mendasar namun jarang diajukan adalah dari mana sesungguhnya independensi itu tumbuh, dan mengapa ia begitu rapuh ketika berhadapan dengan tekanan nyata di lapangan?

Sebagian besar penelitian terdahulu memperlakukan independensi sebagai fungsi dari faktor eksternal dan struktural, seperti regulasi, ukuran KAP, *audit tenure*, atau *audit fee* (Sarpong et al., 2024). Pendekatan ini menghasilkan pemahaman yang berharga, tetapi menyisakan ruang kosong pada dimensi internal auditor sebagai individu yang membuat keputusan etis dalam tekanan. (Sambharakreshna, 2026) secara eksplisit mengidentifikasi kesenjangan ini: penelitian independensi auditor selama ini didominasi determinan regulatif dan struktural, sementara proses kognitif dan etis internal yang sesungguhnya membimbing keputusan auditor mendapat perhatian yang jauh lebih sedikit. Padahal, dalam situasi tekanan klien yang nyata, aturan tertulis sering kali tidak cukup, yang menahan seorang auditor untuk tidak "menyerah" pada tekanan justru adalah sesuatu yang lebih personal dan lebih dalam dari sekadar kepatuhan prosedural.

Di ranah spiritualitas Islami, Sambharakreshna (2026) menemukan bahwa empat nilai Islam, yaitu *shiddiq*, *amanah*, *'adl*, dan *istiqomah*, diinternalisasi auditor Muslim melalui regulasi diri yang reflektif dan akuntabilitas berbasis keimanan, yang berfungsi sebagai mekanisme intrinsik penguat objektivitas. Auditor dalam studi tersebut secara konsisten menggambarkan penolakan terhadap tekanan klien sebagai manifestasi nilai spiritual yang mereka anut, bukan semata kepatuhan terhadap kode etik profesi. Sari et al., (2025) melalui pendekatan fenomenologis menemukan pola serupa, bahwa independensi auditor dapat dipahami secara lebih utuh melalui lensa nilai-nilai Islam yang dihayati auditor dalam kesehariannya. Ayedh dan Fatima (2022) bahkan mengusulkan kerangka kualitas audit berperspektif Islam sebagai alternatif dari kerangka konvensional yang selama ini mendominasi literatur. Temuan-temuan ini menegaskan bahwa spiritualitas Islami bukan wilayah asing bagi penelitian akuntansi kontemporer, melainkan arah baru yang mulai dipertimbangkan secara serius.

Berdasarkan uraian tersebut, penelitian ini berangkat dari premis bahwa independensi auditor tidak semata lahir dari kepatuhan terhadap regulasi eksternal, melainkan juga dari proses internal yang bersifat spiritual dan reflektif. Premis ini sejalan dengan simpulan (Sambharakreshna, 2026) bahwa independensi auditor "secara signifikan diperkuat oleh internalisasi nilai-nilai spiritual", dan dengan temuan Hakiki dan Senjani (2022) bahwa spiritualitas kerja berkontribusi nyata terhadap kualitas audit. Penelitian ini memilih konsep *khusyu'* Al-Ghazali, bukan konstruk spiritualitas generik, karena menawarkan enam dimensi lebih presisi yang belum dieksplorasi khusus dalam kaitannya dengan independensi.

Berdasarkan latar belakang tersebut, rumusan masalah dalam penelitian ini adalah: pertama, bagaimana konsep *khusyu'* Imam Al-Ghazali dapat disintesis secara konseptual

dengan literatur independensi dan kualitas audit untuk menjelaskan bagaimana spiritualitas kerja berimplikasi terhadap independensi auditor; dan kedua, bagaimana keterkaitan tersebut pada akhirnya bermuara pada kualitas audit?

Sejalan dengan rumusan masalah tersebut, penelitian ini bertujuan untuk: pertama, mensintesis bagaimana enam makna *khusyu' Al-Ghazali* dapat dipetakan sebagai bentuk spiritualitas kerja dalam profesi audit berdasarkan kajian literatur yang relevan; kedua, menganalisis secara konseptual implikasi pemetaan tersebut terhadap dimensi independensi auditor dalam menghadapi tekanan klien maupun godaan gratifikasi; dan ketiga, mengonstruksi model konseptual serta proposisi teoritis yang menjelaskan keterkaitan antara spiritualitas kerja berbasis *khusyu'*, independensi, dan kualitas audit sebagai kontribusi bagi penelitian empiris lanjutan.

Penelitian ini diharapkan memberikan kontribusi teoretis dengan memperkaya literatur akuntansi berperilaku Islami, khususnya dengan memosisikan independensi sebagai variabel hasil yang dijelaskan langsung oleh kerangka *khusyu' Al-Ghazali*, sebuah posisi yang belum banyak diambil oleh penelitian terdahulu (Husnurrosyidah & Nadhirin, 2017; Sambharakreshna, 2026; Sari & Juardi, 2025). Secara praktis, temuan penelitian ini dapat menjadi rujukan bagi Kantor Akuntan Publik untuk mengembangkan pendekatan pembinaan integritas auditor yang tidak semata bertumpu pada kepatuhan prosedural, melainkan juga pada penguatan nilai spiritual sebagai mekanisme pertahanan intrinsik terhadap tekanan dan godaan yang mengancam independensi profesi.

2. KAJIAN TEORITIS

Konsep Spiritualitas Kerja (*Workplace Spirituality*)

Spiritualitas kerja secara konseptual dipahami sebagai pengalaman transendental individu di tempat kerja yang menumbuhkan rasa keterhubungan, kebermaknaan, dan tujuan hidup yang melampaui kepentingan material (Nabil et al., 2025). Berbeda dengan religiusitas formal yang menekankan kepatuhan terhadap ritual dan doktrin agama tertentu, spiritualitas kerja lebih menonjolkan dimensi pengalaman batin yang dapat termanifestasi lintas keyakinan, meskipun keduanya dalam praktiknya sering saling menguatkan (Nabil et al., 2025). Kajian tinjauan sistematis terbaru terhadap 38 studi global menunjukkan bahwa spiritualitas kerja secara konsisten berasosiasi positif dengan kesejahteraan psikologis, ketahanan emosional, dan perilaku etis karyawan di berbagai sektor industri, termasuk sektor jasa profesional (Nabil et al., 2025).

Relevansi spiritualitas kerja terhadap performa organisasi, termasuk kantor akuntan publik, terletak pada fungsinya sebagai mekanisme regulasi diri intrinsik yang melengkapi bahkan melampaui efektivitas kontrol eksternal berupa standar profesi maupun sistem pengawasan formal (Siregar, 2025). Pada konteks audit, spiritualitas kerja telah terbukti secara empiris menurunkan perilaku disfungsional auditor sekaligus meningkatkan kualitas audit melalui mediasi kepuasan kerja dan komitmen organisasional (Efferin & Hutomo, 2021). Temuan ini diperkuat oleh studi yang menempatkan kecerdasan spiritual sebagai salah satu determinan kualitas audit bersama independensi, kompetensi, dan kecerdasan emosional, yang secara simultan membentuk profesionalisme auditor kontemporer (Fajrin & Muchlis, 2026; Technology et al., 2025).

Meskipun demikian, sebagian studi juga menunjukkan hasil yang tidak selalu konsisten, misalnya kecerdasan spiritual yang tidak signifikan memoderasi pencegahan kecurangan pada beberapa konteks organisasi sektor publik (Siregar, 2025) yang mengindikasikan bahwa efektivitas spiritualitas kerja sangat bergantung pada bagaimana ia dimaknai dan diinternalisasi secara kontekstual, bukan sekadar diukur sebagai konstruk generik. Kondisi inilah yang mendasari urgensi mengkaji spiritualitas kerja melalui kerangka konseptual yang lebih spesifik dan mengakar pada tradisi keilmuan tertentu, dalam hal ini konsep *khusyu'* Al-Ghazali (Fajrin & Muchlis, 2026; Nabil et al., 2025).

Konsep *Khusyu'* dalam Shalat Menurut Imam Al-Ghazali

Imam Al-Ghazali dalam *Ihya' Ulumuddin* memaparkan enam makna batin shalat yang menjadi prasyarat tercapainya *khusyu'*, yaitu *Hudhur Al-Qalbi* (kehadiran hati), *At-Tafahhum* (pemahaman), *At-Ta'dziem* (merasakan kebesaran Allah), *Al-Haibah* (rasa takjub dan takut), *Ar-Raja'* (pengharapan), serta *Al-Haya'* (rasa malu atas kelalaian) (Husnurrosyidah & Nadhirin, 2017). Keenam makna tersebut secara teoretis tidak berhenti sebagai nilai ibadah personal, melainkan berfungsi sebagai kerangka pembentuk kepribadian yang utuh, konsisten, dan berorientasi pada pengendalian diri (*self-control*), yakni atribut yang secara langsung relevan dengan tuntutan profesionalisme kerja (Husnurrosyidah & Nadhirin, 2017). Elaborasi kontemporer terhadap nilai-nilai etika Islam dalam konteks profesi akuntan menegaskan bahwa nilai-nilai seperti kejujuran (*shiddiq*), tanggung jawab (*amanah*), keadilan (*'adl*), dan keteguhan (*istiqomah*) berperan sebagai mekanisme intrinsik yang memperkuat objektivitas, sejalan dengan spirit keenam makna *khusyu'* tersebut (Nursanty et al., 2017).

Dalam penelitian ini, konsep *khusyu'* diposisikan berbeda dari perlakuannya pada studi rujukan sebelumnya. *Khusyu'* bukan semata dipandang sebagai nilai ibadah yang membentuk etika kerja secara umum, melainkan sebagai satu bentuk spiritualitas kerja (*workplace*

spirituality) yang terinternalisasi dan termanifestasi dalam perilaku kerja sehari-hari auditor, termasuk cara mereka merespons tekanan klien dan godaan kepentingan pribadi. Pergeseran posisi konseptual ini penting karena literatur kontemporer menunjukkan bahwa spiritualitas kerja berbasis nilai keagamaan tertentu terbukti secara empiris memengaruhi kesejahteraan psikologis dan perilaku etis di tempat kerja, sebagaimana ditemukan pada konteks *hospitality* yang menerapkan prinsip syariah maupun pada sektor jasa keuangan syariah (Nabil et al., 2025). Dengan demikian, *khusyu'* tidak lagi dipandang sebagai variabel yang berdiri sendiri di ranah spiritual privat, melainkan sebagai konstruk spiritualitas kerja yang dapat dianalisis implikasinya secara sistematis terhadap sikap profesional auditor, khususnya independensi.

Independensi Auditor

Independensi auditor secara konvensional dibedakan menjadi dua dimensi: *independence in fact*, yaitu kondisi mental aktual auditor yang bebas dari pengaruh pihak lain dalam mengambil keputusan profesional, dan *independence in appearance*, yaitu persepsi pihak ketiga terhadap independensi tersebut (De Angelo, 1981). Standar profesi internasional yang termuat dalam Pedoman Etika IFAC menempatkan independensi sebagai salah satu prinsip dasar yang mengatur perilaku akuntan dalam melaksanakan tugas profesionalnya, bersama integritas, objektivitas, dan kompetensi profesional (Husnurrosyidah & Nadhirin, 2017). Studi terbaru menegaskan bahwa independensi tetap menjadi variabel dengan pengaruh paling signifikan dan konsisten terhadap kualitas audit dibandingkan variabel lain seperti pengalaman kerja maupun *due professional care* (Tjan et al., 2024).

Berbagai faktor telah diidentifikasi memengaruhi independensi auditor, di antaranya tekanan klien, ancaman kepentingan pribadi (*self-interest threat*), lamanya masa penugasan (*tenure*) pada klien yang sama, serta godaan gratifikasi dan suap yang berpotensi mengubah hasil audit sesuai kepentingan klien (Hamid et al., 2025; Husnurrosyidah & Nadhirin, 2017). Temuan mutakhir menunjukkan bahwa ancaman terhadap independensi tersebut dapat dimediasi secara signifikan oleh etika auditor, yang mengindikasikan bahwa independensi bukan semata produk dari struktur regulasi eksternal, melainkan juga hasil dari proses internalisasi nilai etis pada level individu auditor (Hamid et al., 2025; Colette & Lukman, 2024). Dalam kerangka ini, nilai-nilai spiritual berbasis keagamaan, termasuk konsep *khusyu'* berpotensi berfungsi sebagai mekanisme internal yang memperkuat resistensi auditor terhadap ancaman-ancaman tersebut, sebuah proposisi yang mulai mendapatkan dukungan empiris pada studi tentang internalisasi nilai spiritual Islam dalam praktik audit (Fajrin & Muchlis, 2026).

Penting dicatat bahwa hubungan antara religiusitas dan independensi tidak selalu bersifat linier dalam literatur empiris kuantitatif. Beberapa studi menemukan religiusitas tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit ketika diukur sebagai variabel generik dalam survei berskala Likert (Kinasih et al., 2024). Ketidakkonsistenan ini justru memperkuat argumentasi metodologis penelitian ini: pendekatan kualitatif yang mengeksplorasi pemaknaan (bukan sekadar pengukuran skalar) atas nilai spiritual berpotensi menangkap mekanisme yang tidak tertangkap oleh instrumen survei terstruktur, sebagaimana ditunjukkan oleh studi fenomenologis mengenai internalisasi nilai spiritual Islam dalam pengambilan keputusan etis auditor (Fajrin & Muchlis, 2026; Fitri & Siddiq, 2024).

Kualitas Audit

Kualitas audit didefinisikan sebagai probabilitas gabungan bahwa seorang auditor akan menemukan sekaligus melaporkan pelanggaran yang terdapat dalam sistem akuntansi kliennya (Husnurrosyidah & Nadhirin, 2017; Tjan et al., 2024). Definisi klasik ini tetap menjadi rujukan utama dalam literatur kontemporer, meskipun operasionalisasinya terus berkembang mengikuti kompleksitas praktik audit modern, termasuk pemanfaatan teknologi informasi audit (Alrasyid et al., 2025). Indikator-indikator kualitas audit yang umum digunakan dalam penelitian terbaru mencakup kompetensi teknis, independensi, ketepatan waktu, sikap kehati-hatian profesional (*due professional care*), serta kepatuhan terhadap standar umum audit (Kinasih et al., 2024).

Determinan kualitas audit dalam studi-studi terbaru menunjukkan pola yang relatif konsisten: independensi dan etika auditor secara simultan berkontribusi signifikan, sementara variabel seperti fee audit dan skeptisisme profesional berperan sebagai moderator yang memperkuat atau melemahkan hubungan tersebut (Lestari & Setianegara, 2020; Tjan et al., 2024). Pada dimensi yang lebih spesifik terhadap konteks penelitian ini, kajian yang mengintegrasikan kecerdasan spiritual sebagai salah satu determinan kualitas audit menemukan bahwa auditor dengan tingkat spiritualitas kerja yang tinggi cenderung lebih kritis dalam mengevaluasi bukti audit dan lebih tahan terhadap kepentingan pribadi maupun hubungan personal dengan klien (Fajrin & Muchlis, 2026; Alrasyid et al., 2025).

Sejumlah temuan juga menegaskan bahwa kualitas audit tidak dapat direduksi menjadi sekadar hasil kepatuhan prosedural terhadap Standar Profesional Akuntan Publik, melainkan mencerminkan kualitas pribadi auditor secara menyeluruh, termasuk nilai-nilai batin yang melandasi setiap keputusan profesionalnya (Husnurrosyidah & Nadhirin, 2017; Alrasyid et al., 2025). Perspektif ini menjadi jembatan konseptual yang menghubungkan spiritualitas kerja, independensi, dan kualitas audit sebagai satu rangkaian yang tidak terpisahkan, alih-alih tiga variabel yang berdiri sendiri.

Penelitian Terdahulu

Penelitian rujukan utama dalam kajian ini, Husnurrosyidah dan Nadhirin (2017), menemukan bahwa implementasi konsep pemaknaan shalat Al-Ghazali, melalui penghayatan *Hudhur Al-Qalbi*, *At-Tafahhum*, *At-Ta'dziem*, *Al-Haibah*, *Ar-Raja'*, dan *Al-Haya'*, dapat membentuk etika auditor yang pada gilirannya mewujudkan kualitas audit di KAP Semarang. Penelitian tersebut memberikan fondasi konseptual yang kuat, namun memosisikan etika auditor secara umum sebagai variabel antara tanpa mengelaborasi independensi sebagai konstruk yang berdiri sendiri dan memiliki mekanisme kausal yang lebih spesifik terhadap kualitas audit.

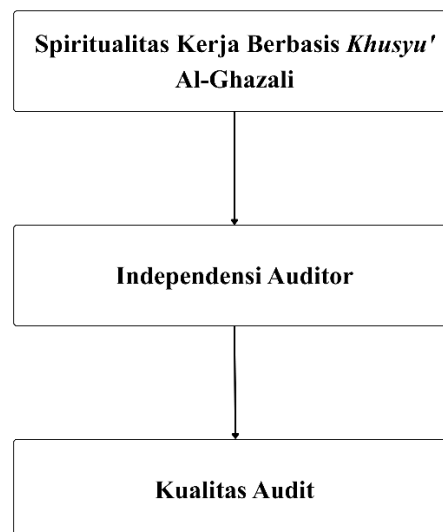
Penelitian-penelitian terbaru mulai mengisi kesenjangan ini secara parsial. Fajrin & Muchlis (2026) menemukan bahwa kecerdasan spiritual bersama independensi dan sensitivitas etis berpengaruh terhadap kualitas audit pemerintah dengan integritas auditor sebagai moderator, namun variabel spiritualitas yang digunakan bersifat generik dan tidak merujuk pada kerangka konseptual keagamaan spesifik. Sementara itu, studi tentang internalisasi nilai spiritual Islam dalam independensi auditor menemukan bahwa nilai-nilai seperti shiddiq, amanah, 'adl, dan istiqomah terinternalisasi melalui regulasi diri reflektif dan akuntabilitas berbasis keimanan, yang berfungsi sebagai mekanisme intrinsik penguat objektivitas auditor dalam menghadapi tekanan klien. Temuan ini secara konseptual selaras dengan proposisi penelitian ini, namun belum menyentuh kerangka *khusyu'* Al-Ghazali secara spesifik (Fitri & Siddiq, 2024).

Pada ranah yang lebih luas, studi tentang spiritualitas kerja dan kualitas audit di sektor pemerintahan Indonesia menemukan hubungan negatif signifikan antara spiritualitas kerja dan perilaku disfungsional auditor, serta hubungan positif signifikan spiritualitas kerja terhadap kualitas audit (Yudyanto et al., 2019). Demikian pula riset tentang determinan kualitas audit yang mengintegrasikan kecerdasan spiritual, kecerdasan emosional, independensi, kompetensi, dan teknologi informasi audit menegaskan bahwa independensi berperan kunci dalam menjaga integritas laporan keuangan, khususnya pada sektor yang rawan konflik kepentingan (Alrasyid et al., 2025). Posisi penelitian ini sebagai pembeda terletak pada tiga aspek: (1) penggunaan kerangka konseptual *khusyu'* Al-Ghazali yang spesifik dan mengakar pada tradisi keilmuan Islam klasik, bukan konstruk spiritualitas atau kecerdasan spiritual generik; (2) penempatan independensi sebagai variabel antara yang eksplisit dan terpisah dari etika auditor secara umum; serta (3) pendekatan kualitatif studi kasus yang memungkinkan eksplorasi mendalam atas makna dan pengalaman subjektif auditor.

Kerangka Berpikir

Berdasarkan sintesis tinjauan pustaka di atas, penelitian ini membangun kerangka berpikir bahwa spiritualitas kerja berbasis konsep *khusyu'* Al-Ghazali berfungsi sebagai anteseden yang membentuk independensi auditor, yang pada gilirannya menentukan kualitas audit yang dihasilkan. Logika hubungan ini didasarkan pada premis bahwa keenam makna *khusyu'* bekerja sebagai mekanisme regulasi diri intrinsik: *Hudhur Al-Qalbi* dan *At-Tafahhum* membentuk konsentrasi dan ketelitian kerja yang mendukung kompetensi teknis; *At-Ta'dziem* dan *Al-Haibah* menumbuhkan rasa diawasi secara transenden yang memperkuat resistensi terhadap godaan gratifikasi dan tekanan klien; sementara *Ar-Raja'* dan *Al-Haya'* membentuk orientasi tanggung jawab moral yang mendorong kejujuran dalam pelaporan hasil audit (Husnurrosyidah & Nadhirin, 2017).

Alur konseptual ini diperkuat oleh temuan empiris bahwa nilai spiritual berbasis keagamaan yang terinternalisasi secara reflektif berfungsi sebagai mekanisme intrinsik yang memperkuat objektivitas dan resistensi auditor terhadap tekanan eksternal (Fitri & Siddiq, 2024; Siregar, 2025), serta bahwa independensi yang terbentuk dari proses internal tersebut secara konsisten menjadi determinan utama kualitas audit dalam berbagai konteks organisasi, baik sektor swasta maupun pemerintahan (Tjan et al., 2024). Dengan demikian, kerangka berpikir penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 1. Kerangka berpikir

3. METODE PENELITIAN

Pendekatan dan Jenis Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif dengan jenis studi kepustakaan (*library research*), yaitu penelitian yang seluruh datanya bersumber dari bahan-bahan tertulis berupa buku, kitab, dan artikel ilmiah. (Sari et al., 2025) menjelaskan bahwa penelitian kepustakaan merupakan jenis penelitian yang dilakukan dengan menghimpun data dari berbagai dokumen tertulis yang relevan dengan topik yang dikaji, kemudian diolah secara sistematis untuk menghasilkan simpulan yang dapat dipertanggungjawabkan secara akademis. Pendekatan ini sejalan dengan pandangan Adlini et al., (2022) yang menegaskan bahwa penelitian kualitatif berbasis studi pustaka bertujuan mengungkap fenomena secara holistik dan kontekstual melalui interpretasi teks, bukan melalui pengukuran statistik atas variabel yang diukur secara numerik. Pemilihan pendekatan ini didasarkan pada karakteristik objek kajian, yaitu konsep *khusyu'* dalam kitab *Ihya' Ulumuddin* karya Imam Al-Ghazali yang secara inheren bersifat tekstual dan konseptual, sehingga penggalian maknanya lebih tepat dilakukan melalui telaah dan sintesis literatur dibandingkan pengujian empiris kuantitatif.

Sumber Data

Sumber data dalam penelitian ini terbagi menjadi dua kategori, yaitu sumber primer dan sumber sekunder. Sumber primer berupa teks utama yang menjadi rujukan konseptual inti, yaitu kitab *Ihya' Ulumuddin* karya Imam Al-Ghazali (dan/atau terjemahan resmi berbahasa Indonesia yang beredar luas), yang memuat penjelasan mendalam mengenai enam makna *khusyu'* dalam shalat. Penggunaan kitab primer ini penting karena, sebagaimana ditunjukkan oleh Al-Razi dan Azhar (2024), pemaknaan *khusyu'* dalam literatur kontemporer kerap mengalami reduksi makna apabila hanya mengandalkan kutipan sekunder tanpa merujuk kembali pada sumber aslinya, sehingga nuansa konseptual yang dimaksudkan oleh pemikir klasik dapat hilang atau bergeser.

Sumber sekunder terdiri atas tiga kelompok. Pertama, artikel jurnal terakreditasi nasional maupun internasional yang membahas topik spiritualitas kerja, independensi auditor, dan kualitas audit, dengan prioritas pada terbitan enam tahun terakhir (2021–2026) agar argumentasi yang dibangun mencerminkan perkembangan keilmuan terkini. Kedua, regulasi dan kode etik profesi seperti Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dan Kode Etik Profesi Akuntan Publik yang diterbitkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), yang menjadi rujukan normatif atas konstruk independensi dan kualitas audit dalam konteks Indonesia. Ketiga, artikel rujukan utama yang menjadi titik tolak penelitian ini, yaitu studi Husnurrosyidah dan Nadhirin (2017) yang telah lebih dahulu mengaitkan konsep pemaknaan shalat Al-Ghazali

dengan etika dan kualitas audit, yang dalam penelitian ini diposisikan sebagai pembanding sekaligus batu pijakan untuk memperluas fokus kajian ke arah independensi auditor secara lebih spesifik.

Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data dilakukan melalui penelusuran dan pengumpulan dokumen secara sistematis menggunakan basis data akademik seperti Google Scholar, Sinta (Science and Technology Index), Garuda, dan basis data internasional yang relevan. Adlini et al. (2022) menekankan bahwa dalam penelitian kualitatif studi pustaka, kualitas hasil penelitian sangat bergantung pada ketepatan strategi penelusuran dan kejelasan kriteria seleksi sumber, karena peneliti tidak memiliki kontrol atas data primer sebagaimana pada penelitian lapangan. Oleh karena itu, penelitian ini menetapkan kriteria inklusi berupa: (1) artikel diterbitkan pada jurnal terakreditasi Sinta minimal peringkat 4 atau jurnal internasional bereputasi; (2) tahun terbit diprioritaskan pada rentang 2021–2026 untuk memastikan kebaruan argumentasi, meski beberapa rujukan konseptual klasik (seperti De Angelo, 1981, mengenai definisi kualitas audit) tetap digunakan karena kedudukannya sebagai rujukan seminal yang belum tergantikan; dan (3) relevansi tematik langsung dengan spiritualitas kerja, *khusyu'*, independensi, atau kualitas audit.

Teknik Analisis Data

Analisis data dalam penelitian ini menggunakan kombinasi teknik analisis isi (*content analysis*) dan sintesis tematik (*thematic synthesis*). *Content analysis* digunakan untuk mengidentifikasi dan mengkategorikan unit-unit makna dalam teks sumber primer maupun sekunder, sementara sintesis tematik digunakan untuk merangkai temuan dari berbagai sumber yang terpisah menjadi satu kerangka argumentasi yang koheren. Pendekatan ini konsisten dengan yang digunakan Husnurrosyidah dan Nadhirin (2017), yang meskipun berbasis data lapangan, tetap mengandalkan teknik analisis siklus interaktif untuk mereduksi, menyajikan, dan menarik simpulan dari data kualitatif. Prinsip serupa yang diadaptasi dalam penelitian ini namun diterapkan pada data tekstual, bukan data wawancara.

Secara operasional, analisis dilakukan melalui empat tahap. Tahap pertama adalah reduksi data, yaitu memilah bagian-bagian teks dari kitab *Ihya' Ulumuddin* dan literatur pendukung yang secara langsung membahas enam dimensi *khusyu'* (*Hudhur Al-Qalbi, At-Tafahhum, At-Ta'dziem, Al-Haibah, Ar-Raja'*, dan *Al-Haya'*). Tahap kedua adalah kategorisasi tematik, yaitu mengelompokkan temuan dari literatur independensi auditor dan kualitas audit ke dalam kategori yang relevan dengan masing-masing dimensi *khusyu'*. Tahap ketiga adalah sintesis lintas sumber, yaitu menghubungkan pola-pola yang muncul dari berbagai literatur

menjadi proposisi-proposisi teoritis yang menjelaskan bagaimana spiritualitas kerja berbasis *khusyu'* berimplikasi pada independensi dan kualitas audit. Tahap keempat adalah penyusunan model konseptual, yaitu memvisualisasikan hasil sintesis ke dalam bagan alur yang menggambarkan hubungan antarkonsep secara utuh.

Untuk menjaga kredibilitas hasil analisis, penelitian ini menerapkan triangulasi sumber, yaitu memastikan setiap proposisi yang dirumuskan didukung oleh lebih dari satu sumber literatur independen, sebagaimana disarankan dalam praktik penelitian kepustakaan yang baik (Adlini et al., 2022; Sari et al., 2025). Selain itu, dilakukan pula pembacaan ulang (*re-reading*) secara berkala terhadap sumber primer untuk meminimalkan bias interpretasi, mengingat konsep *khusyu'* dalam kitab klasik memiliki lapisan makna yang kaya dan berpotensi disederhanakan secara berlebihan apabila hanya dibaca sepintas.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Keterkaitan Konseptual antara *Khusyu'* dan Spiritualitas Kerja

Spiritualitas kerja (*workplace spirituality*) telah berkembang menjadi salah satu konstruk penting dalam literatur perilaku organisasi dan akuntansi keperilakuan, khususnya dalam menjelaskan bagaimana dimensi batiniah seorang individu turut membentuk kualitas kinerja profesionalnya. Akther & Xu (2020) menunjukkan bahwa spiritualitas di tempat kerja berkontribusi signifikan terhadap kinerja organisasi, dengan kepuasan kerja bertindak sebagai variabel yang memperkuat hubungan tersebut. Sejalan dengan itu, Yudyanto et al. (2019), mengemukakan bahwa spiritualitas kerja berpengaruh negatif terhadap perilaku disfungsional auditor sekaligus berpengaruh positif terhadap kualitas audit, yang mengindikasikan bahwa dimensi batin auditor bukan sekadar aspek personal, melainkan variabel struktural yang memengaruhi keluaran profesional. (Desa et al., 2021) memperkuat temuan ini dengan menunjukkan bahwa spiritualitas kerja memengaruhi kualitas audit melalui mediasi kepuasan kerja dan komitmen organisasi, sehingga spiritualitas tidak bekerja secara langsung, melainkan melalui internalisasi sikap kerja yang lebih dalam.

Dalam konteks pemikiran Islam, konsep *khusyu'* sebagaimana dipaparkan Al-Ghazali dalam *Ihya' Ulumuddin* dapat diposisikan sebagai salah satu bentuk artikulasi spiritualitas kerja yang paling elaboratif, karena keenam maknanya (*Hudhur Al-Qalbi*, *At-Tafahhum*, *At-Ta'dziem*, *Al-Haibah*, *Ar-Raja'*, dan *Al-Haya'*) tidak hanya menjelaskan kondisi batin dalam ibadah ritual, tetapi juga menggambarkan struktur kesadaran yang dapat ditransfer ke ranah profesi (Husnurrosyidah & Nadhirin, 2017). Sambharakreshna (2026) dalam kajiannya tentang internalisasi nilai spiritual Islam pada praktik audit menemukan bahwa nilai-nilai seperti

shiddiq (kejujuran), *amanah* (tanggung jawab), *'adl* (keadilan), dan *istiqomah* (keteguhan) terinternalisasi melalui mekanisme regulasi diri reflektif dan akuntabilitas berbasis keimanan, yang berfungsi sebagai mekanisme intrinsik penguat objektivitas auditor. Temuan ini relevan secara konseptual dengan gagasan *khusyu'*, karena kedua kerangka tersebut sama-sama menempatkan kesadaran akan pengawasan Tuhan sebagai basis motivasi internal, bukan sekadar kepatuhan eksternal terhadap regulasi profesi.

Analisis Tiap Dimensi *Khusyu'* terhadap Independensi Auditor

***Hudhur Al-Qalbi* (Konsentrasi) dan Kehati-hatian Profesional**

Hudhur Al-Qalbi, yang secara harfiah berarti menghadirkan hati sepenuhnya dan mengabaikan hal-hal yang tidak relevan, memiliki relevansi konseptual yang kuat dengan prinsip *due professional care* dalam standar audit. Sulistyawati et al. (2025) menemukan bahwa kehati-hatian profesional (*due professional care*) merupakan faktor paling berpengaruh terhadap kualitas audit dibandingkan faktor lain seperti pengalaman kerja. Temuan ini diperkuat oleh Saidu & Aifuwa (2020) yang menyimpulkan bahwa kegagalan audit dalam kasus kecurangan transaksi pihak berelasi lebih banyak disebabkan oleh rendahnya skeptisisme dan kehati-hatian auditor dibandingkan kelemahan standar audit itu sendiri.

Secara konseptual, penghayatan *Hudhur Al-Qalbi* dapat dipahami sebagai kapasitas kognitif untuk memusatkan perhatian penuh pada tugas yang sedang dikerjakan tanpa terdistraksi oleh kepentingan lain, termasuk tekanan atau godaan dari klien. Ketika kondisi ini ditransfer ke ranah profesi audit, auditor yang terlatih menghadirkan kesadaran penuh (*present-mindedness*) cenderung lebih mampu mendeteksi anomali kecil dalam laporan keuangan dan lebih resisten terhadap gangguan konsentrasi berupa negosiasi implisit dari pihak yang diaudit. Dengan demikian, *Hudhur Al-Qalbi* tidak hanya berimplikasi pada ketelitian teknis, tetapi juga pada independensi *in fact*, karena konsentrasi penuh mengurangi ruang bagi auditor untuk mengompromikan penilaian profesionalnya demi kenyamanan relasional dengan klien.

***At-Tafahhum* (Pemahaman) dan Kompetensi Profesional**

At-Tafahhum, yaitu pemahaman mendalam terhadap apa yang dilakukan, secara konseptual berkorelasi dengan dimensi kompetensi dalam kerangka kualitas audit. Hartono et al. (2025) menemukan bahwa kompetensi, independensi, dan etika profesi auditor secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, dengan kompetensi menjadi prasyarat bagi auditor untuk dapat menjalankan independensi secara efektif, sebab auditor yang tidak memahami substansi pekerjaannya secara mendalam akan kesulitan mengidentifikasi kapan independensinya sedang diuji. Sejalan dengan hal tersebut, Rajest et al. (2024) menegaskan bahwa kompetensi dan independensi auditor merupakan faktor kunci yang menjaga

objektivitas dan akurasi laporan audit, sementara kecerdasan spiritual berperan membantu pengambilan keputusan etis di sepanjang proses tersebut.

Pemahaman dalam pengertian *At-Tafahhum* bukan sekadar penguasaan teknis prosedur audit, melainkan pemahaman reflektif atas makna dan konsekuensi dari setiap keputusan profesional yang diambil. Auditor yang memaknai pekerjaannya secara tafahhum akan menyadari bahwa setiap opini yang diberikan memiliki implikasi luas terhadap pengguna laporan keuangan, sehingga mendorongnya untuk senantiasa memperdalam kompetensi dan tidak tergesa-gesa dalam memberikan simpulan audit. Meidawati & Assidiqi (2019) menemukan bahwa independensi auditor turut dipengaruhi oleh masa penugasan dan tekanan fee, sehingga pemahaman yang mendalam terhadap tanggung jawab profesi menjadi penyeimbang penting agar auditor tidak larut dalam relasi jangka panjang dengan klien yang berpotensi mengikis independensinya.

***At-Ta'dziem* dan *Al-Haibah* (Merasakan Kebesaran dan Takut kepada Allah) sebagai Penolak Tekanan dan Gratifikasi**

Dimensi *At-Ta'dziem* (merasakan kebesaran Allah) dan *Al-Haibah* (rasa takjub sekaligus takut akan siksa-Nya) merupakan dua dimensi yang paling erat kaitannya dengan resistensi auditor terhadap godaan gratifikasi maupun tekanan dari klien. Cahyadi et al. (2025) menemukan bahwa religiusitas berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit bersama dengan etika profesi dan pengalaman auditor, yang mengindikasikan bahwa kesadaran transendental auditor menjadi salah satu pengendali perilaku etisnya di lapangan. Nyoman & Rahayu (2025) menambahkan bahwa auditor yang religius cenderung lebih menjunjung prinsip kebenaran dan keadilan dalam menjalankan tugasnya, karena dorongan internal untuk bertindak sesuai prinsip profesional muncul kuat ketika komitmen profesional berpadu dengan religiusitas. Maulidi et al. (2024) dalam kajian kualitatif terhadap auditor internal pemerintah turut menegaskan bahwa auditor dengan orientasi religius yang kuat lebih cenderung menjunjung standar etika dan bertindak dengan integritas, sehingga menciptakan lingkungan kerja yang kurang kondusif bagi praktik kecurangan.

Secara konseptual, rasa takut yang dimaksud dalam *Al-Haibah* bukanlah ketakutan yang melumpuhkan, melainkan kesadaran akan pengawasan transendental yang senantiasa hadir dalam setiap tindakan, termasuk saat auditor berada dalam situasi yang berpotensi menggerus independensinya, misalnya ketika ditawarkan gratifikasi untuk melunakkan opini audit. Kesadaran ini secara psikologis berfungsi sebagai mekanisme kontrol internal yang bekerja bahkan ketika tidak ada pengawasan eksternal, sehingga lebih kuat dibandingkan kepatuhan yang semata bersumber dari ancaman sanksi organisasi atau hukum. Dalam

kerangka ini, *At-Ta'dziem* dan *Al-Haibah* dapat dipahami sebagai fondasi psikologis bagi independensi *in fact*, karena keduanya membentuk keyakinan bahwa penyimpangan profesional pada akhirnya adalah pelanggaran terhadap nilai yang jauh lebih besar daripada sekadar aturan organisasi.

***Ar-Raja'* (Pengharapan) sebagai Motivasi Intrinsik Menjaga Integritas**

Ar-Raja', yakni harapan agar ibadah diterima dan diberi pahala oleh Allah, dalam konteks kerja dapat direinterpretasi sebagai orientasi motivasi intrinsik yang berorientasi pada makna, bukan semata pada imbalan material atau pengakuan eksternal. Konsep ini selaras dengan temuan Wahyu et al. (2021) bahwa spiritualitas kerja meningkatkan kualitas audit melalui peningkatan kepuasan kerja dan komitmen organisasi. Triwanti et al. (2023) juga menemukan bahwa kecerdasan spiritual (*spiritual quotient*) berperan memoderasi hubungan antara independensi, efikasi diri, etika profesi, audit tenure, dan audit judgment, yang mengindikasikan bahwa dimensi harapan dan makna spiritual turut memengaruhi kualitas keputusan profesional auditor.

Ar-Raja' dapat dipahami sebagai penyeimbang dari *Al-Haibah*: jika rasa takut mendorong auditor menghindari kesalahan, rasa harap mendorong auditor untuk secara proaktif mengejar kualitas kerja terbaik sebagai bentuk ibadah, bukan sekadar kewajiban administratif. Motivasi berbasis harapan transendental ini secara teoritis lebih tahan terhadap penurunan (*burnout resistant*) dibandingkan motivasi ekstrinsik semata, karena sumber motivasinya tidak bergantung pada pengakuan institusional yang fluktuatif. Dengan demikian, auditor yang menghayati *Ar-Raja'* cenderung mempertahankan komitmen terhadap integritas kerja bahkan dalam situasi ketika insentif eksternal (bonus, promosi, hubungan baik dengan klien) justru mengarahkannya pada kompromi independensi (Alqudah et al., 2023).

***Al-Haya'* (Rasa Malu) dan Akuntabilitas Pelaporan yang Jujur**

Al-Haya', yaitu rasa malu atas kelalaian dan dosa, memiliki keterkaitan konseptual yang erat dengan akuntabilitas dan kejujuran pelaporan. Dalam kajian mengenai peran religiusitas dalam mencegah kecurangan, Maulidi et al. (2024) menemukan bahwa kesadaran religius auditor internal berkontribusi terhadap efektivitas sistem *whistleblowing* dan kesadaran atas potensi kecurangan, karena auditor yang memiliki rasa malu spiritual cenderung lebih proaktif melaporkan penyimpangan meskipun berisiko menimbulkan konflik dengan pihak lain. Tjan et al. (2024) menemukan bahwa independensi dan skeptisisme profesional berpengaruh terhadap kualitas audit dengan audit fee sebagai moderator, yang menunjukkan bahwa tekanan finansial dapat melemahkan sikap akuntabel auditor jika tidak diimbangi oleh kontrol internal yang kuat, salah satunya melalui rasa malu spiritual sebagaimana dimaksud

dalam *Al-Haya'*. Ronzon et al. (2025) turut menegaskan bahwa dimensi etika profesi, termasuk rasa tanggung jawab moral, berkontribusi signifikan terhadap kualitas pelaporan audit.

Implikasi terhadap Kualitas Audit

Berdasarkan sintesis di atas, independensi yang diperkuat oleh penghayatan keenam dimensi *khusyu'* pada akhirnya bermuara pada peningkatan kualitas audit, yang dalam kerangka De Angelo (1981) didefinisikan sebagai probabilitas gabungan antara kemampuan auditor mendeteksi pelanggaran dan kesediaannya melaporkan pelanggaran tersebut. Dimensi kognitif *khusyu'* (*Hudhur Al-Qalbi* dan *At-Tafahhum*) berkontribusi pada probabilitas *deteksi*, sebagaimana diafirmasi oleh temuan Abramovitch et al. (2021) mengenai peran sentral kehati-hatian profesional, serta Colette dan Lukman (2024) mengenai peran kompetensi. Sementara itu, dimensi afektif-motivasional *khusyu'* (*At-Ta'dziem*, *Al-Haibah*, *Ar-Raja'*, *Al-Haya'*) berkontribusi pada probabilitas *pelaporan yang jujur*, sebagaimana ditunjukkan oleh Ronzon et al. (2025) serta Lestari & Setianegara (2020) mengenai peran religiusitas dalam memperkuat komitmen etis auditor.

Hasil sintesis ini juga selaras dengan temuan pada level yang lebih makro. Nyoman & Suryandari (2023) menyimpulkan bahwa integrasi antara kompetensi teknis dan kecerdasan spiritual-emosional auditor memberikan kontribusi signifikan terhadap efektivitas proses audit secara keseluruhan, dan merekomendasikan penguatan aspek spiritual sebagai bagian dari pengembangan profesional auditor, sejajar dengan pelatihan teknis. Asutay et al. (2021) memperkuat pandangan ini dengan menunjukkan jalur mediasi yang jelas: spiritualitas kerja meningkatkan kepuasan kerja dan komitmen organisasi, yang pada gilirannya meningkatkan kualitas audit. Dengan demikian, kualitas audit dalam kerangka konseptual ini tidak lagi dipandang semata sebagai fungsi dari kompetensi teknis dan struktur insentif organisasi, melainkan juga fungsi dari kedalaman spiritualitas kerja auditor sebagai individu yang beroperasi dalam kerangka nilai transendental.

Penting dicatat bahwa hubungan antara spiritualitas kerja dan kualitas audit dalam kerangka ini bersifat tidak langsung. Independensi berperan sebagai mekanisme penghubung (*mediating mechanism*) yang esensial. Tanpa penguatan independensi, penghayatan spiritual semata tidak secara otomatis menghasilkan kualitas audit yang lebih baik, sebagaimana diingatkan oleh Tjan et al. (2024) bahwa tekanan finansial berupa audit fee tetap dapat melemahkan independensi meskipun auditor memiliki orientasi etis yang kuat. Implikasinya, penguatan spiritualitas kerja berbasis *khusyu'* perlu diiringi oleh struktur kelembagaan KAP yang mendukung independensi, misalnya kebijakan rotasi klien, transparansi fee, dan

mekanisme pelaporan pelanggaran yang aman, agar potensi spiritual auditor dapat termanifestasi secara optimal dalam kualitas audit.

Proposisi dan Model Konseptual

Berdasarkan sintesis pembahasan di atas, penelitian ini merumuskan enam proposisi teoritis sebagai kontribusi utama artikel:

Proposisi 1: Semakin tinggi penghayatan *Hudhur Al-Qalbi* (konsentrasi), semakin tinggi tingkat kehati-hatian profesional (*due professional care*) dan skeptisisme profesional auditor.

Proposisi 2: Semakin tinggi penghayatan *At-Tafahhum* (pemahaman), semakin tinggi kompetensi dan kedalaman pertimbangan profesional (*professional judgment*) auditor.

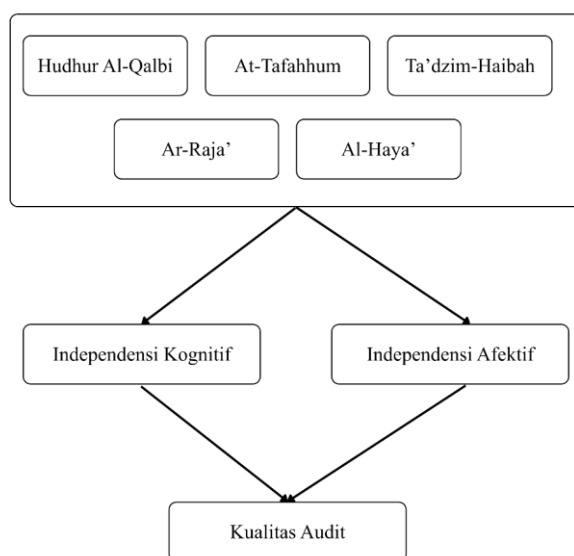
Proposisi 3: Semakin tinggi penghayatan *At-Ta'dziem* dan *Al-Haibah* (kebesaran dan rasa takut kepada Allah), semakin rendah kecenderungan auditor menerima tekanan atau gratifikasi dari klien.

Proposisi 4: Semakin tinggi penghayatan *Ar-Raja'* (pengharapan), semakin tinggi motivasi intrinsik auditor untuk menjaga integritas kerja secara konsisten.

Proposisi 5: Semakin tinggi penghayatan *Al-Haya'* (rasa malu), semakin tinggi akuntabilitas dan kejujuran auditor dalam pelaporan hasil audit.

Proposisi 6: Independensi auditor memediasi hubungan antara spiritualitas kerja berbasis *khusyu'* dan kualitas audit, sehingga pengaruh spiritualitas terhadap kualitas audit bekerja secara tidak langsung melalui penguatan independensi.

Keenam proposisi tersebut dapat disintesis ke dalam sebuah model konseptual tiga lapis:



Gambar 2. Model Konseptual

Model konseptual di atas menggambarkan struktur hubungan tiga lapis yang menjadi inti kontribusi teoritis artikel ini. Pada lapis pertama, lima klaster dimensi *khusyu'* Al-Ghazali diposisikan sebagai variabel eksogen yang merepresentasikan spiritualitas kerja auditor. Kelima klaster tersebut diturunkan dari enam makna *khusyu'* dalam Ihya' Ulumuddin, dengan *At-Ta'dziem* dan *Al-Haibah* digabungkan menjadi satu klaster karena keduanya secara konseptual sama-sama bersumber dari kesadaran akan kebesaran dan kekuasaan Allah, sehingga bekerja melalui mekanisme psikologis yang serupa yakni rasa takut yang produktif (*productive fear*) terhadap penyimpangan.

Pada lapis kedua, kelima klaster tersebut dipetakan ke dalam dua sub-dimensi independensi auditor yang berfungsi sebagai variabel mediasi. *Hudhur al-Qalbi* dan *At-Tafahhum* (yang secara alami bersifat kognitif-fungsional) bermuara pada independensi kognitif, yang tercermin dalam kehati-hatian profesional dan kompetensi auditor. Sementara itu, klaster *Ta'dziem-Haibah*, *Ar-Raja'*, dan *Al-Haya'* (yang bersifat afektif-motivasional) bermuara pada independensi afektif, yang tercermin dalam resistensi terhadap tekanan atau gratifikasi klien, motivasi intrinsik untuk menjaga integritas, dan akuntabilitas dalam pelaporan. Pembagian dua jalur ini menegaskan bahwa independensi auditor bukan konstruk tunggal yang homogen, melainkan hasil interaksi antara kapasitas berpikir jernih dan kekuatan pengendalian diri secara emosional-spiritual.

Pada lapis ketiga, kedua sub-dimensi independensi tersebut secara bersama-sama bermuara pada kualitas audit sebagai variabel hasil (endogen). Posisi independensi sebagai mediator di tengah model ini penting untuk digarisbawahi: spiritualitas kerja berbasis *khusyu'* tidak diasumsikan berpengaruh langsung terhadap kualitas audit, melainkan bekerja melalui penguatan independensi terlebih dahulu. Dengan kata lain, penghayatan nilai-nilai *khusyu'* yang mendalam tanpa disertai penguatan sikap independen berpotensi tidak cukup untuk menghasilkan audit yang berkualitas, sebagaimana ditegaskan oleh temuan-temuan terdahulu bahwa faktor struktural seperti tekanan fee dan hubungan jangka panjang dengan klien tetap dapat mengikis independensi meskipun auditor memiliki orientasi spiritual yang kuat.

Model tiga lapis ini menjadi dasar bagi rumusan keenam proposisi teoritis pada bagian sebelumnya, sekaligus menjadi kerangka acuan yang dapat diuji secara empiris pada penelitian lanjutan, baik melalui pendekatan kuantitatif dengan instrumen survei yang dikembangkan dari setiap klaster dimensi, maupun pendekatan kualitatif lapangan yang menelusuri bagaimana kelima dimensi *khusyu'* benar-benar dihayati dan dipraktikkan oleh auditor dalam konteks kerja sehari-hari di Kantor Akuntan Publik.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan sintesis literatur yang telah diuraikan, dapat disimpulkan bahwa keenam dimensi *khusyu'* Imam Al-Ghazali (*Hudhur Al-Qalbi*, *At-Tafahhum*, *At-Ta'dziem*, *Al-Haibah*, *Ar-Raja'*, dan *Al-Haya'*) secara konseptual dapat dimaknai sebagai bentuk spiritualitas kerja yang memperkuat independensi auditor, baik dalam pengertian mental attitude maupun resistensi terhadap tekanan eksternal. Penguatan independensi tersebut selanjutnya berimplikasi positif terhadap kualitas audit, karena independensi merupakan salah satu dari dua pilar utama kualitas audit di samping kompetensi teknis. Penelitian ini menghasilkan enam proposisi teoritis dan satu model konseptual yang menegaskan bahwa spiritualitas kerja berbasis *khusyu'* bukan sekadar nilai personal yang bersifat privat, melainkan memiliki relevansi fungsional terhadap kinerja profesional auditor dalam menjaga independensinya.

Penelitian ini memiliki keterbatasan mendasar sebagai kajian konseptual, yaitu proposisi dan model yang dihasilkan belum diuji secara empiris, sehingga generalisasi maupun kekuatan hubungan antarvariabel belum dapat dipastikan secara statistik. Sintesis literatur yang digunakan juga bergantung pada ketersediaan dan kualitas sumber sekunder yang berhasil ditelusuri, sehingga terdapat kemungkinan belum mencakup seluruh perspektif yang relevan.

Oleh karena itu, penelitian selanjutnya disarankan untuk menguji proposisi-proposisi yang dihasilkan penelitian ini secara empiris, baik melalui pendekatan kuantitatif berupa survei kepada auditor dengan pengembangan instrumen pengukuran spiritualitas kerja berbasis *khusyu'*, maupun melalui pendekatan kualitatif lapangan berupa studi kasus untuk menggali pengalaman dan pemaknaan auditor secara mendalam.

DAFTAR REFERENSI

- Abramovitch, A., Short, T., & Schweiger, A. (2021). The C factor: Cognitive dysfunction as a transdiagnostic dimension in psychopathology. *Clinical Psychology Review*, 86, 102007. <https://doi.org/10.1016/j.cpr.2021.102007>
- Accounting, C., Hartono, R., Pangaribuan, D., Hartono, R., Widyastuty, T., Minrejo, S., & Pangaribuan, D. (2025). The influence of auditor independence, competence and integrity on audit quality moderated by the auditor's code of professional ethics. 7(3), 184–194. <https://doi.org/10.20885/jca.vol7.iss3.art3>
- Adlini, M. N., Dinda, A. H., Yulinda, S., & Chotimah, O. (2022). Metode penelitian kualitatif studi pustaka. 6(1), 974–980. <https://doi.org/10.33487/edumaspul.v6i1.3394>
- Akther, T., & Xu, F. (2020). Existence of the audit expectation gap and its impact on stakeholders' confidence: The moderating role of the Financial Reporting Council. *International Journal of Financial Studies*, 8(1). <https://doi.org/10.3390/ijfs8010004>

- Al-razi, M. F., Azhar, M., & Psychology, I. E. (2024). Trends in local and global studies on mindfulness during Islamic prayer (khusyu'): Where and how it should be linked. *SHS Web of Conferences*, 01008. <https://doi.org/10.1051/shsconf/202420401008>
- Alqudah, H., Afza, N., Hassan, H., Lutfi, A., Alessa, N., & Amin, M. (2023). Examining the critical factors of internal audit effectiveness from internal auditors' perspective: Moderating role of extrinsic rewards. *Heliyon*, 9(10), e20497. <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2023.e20497>
- Asutay, M., Kalla, G., & Alija, B. (2021). The impact of Islamic spirituality on job satisfaction and organisational commitment: Exploring mediation and moderation impact. *Journal of Business Ethics*. <https://doi.org/10.1007/s10551-021-04940-y>
- Cahyadi, P. A., Malakiano, R., & Trisakti, U. (2025). *Commercium: Journal of Business and Management*, 4, 302–323. <https://doi.org/10.61978/commercium.v3i4.849>
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor independence, "low balling," and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3(2), 113–127. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90009-4](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90009-4)
- Desa, N. M., Koh, D., Pin, P., Hasmi, M., & Hassan, A. (2021). Workplace spirituality, perceived organizational support, and organizational commitment among auditors. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 11(6), 432–452. <https://doi.org/10.6007/IJARBS/v11-i6/10171>
- Efferin, S., & Hutomo, C. C. (2021). Spirituality, happiness and auditors' commitment: An interbeing perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(4), 701–730. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2020-4385>
- Fajrin, F., & Muchlis, M. (2026). Do ethical attributes matter more than independence? The moderating role of auditor integrity in government audit quality. 3(2), 18–29. <https://doi.org/10.66053/ijota.v3i2.50>
- Fitri, D. A., & Siddiq, D. M. (2024). The moderating role of religious involvement in the relationship of spirituality and religiosity with integrity among regional government inspectorate auditors in Indonesia. 7(6), 1137–1146. <https://doi.org/10.29138/ije bd.v7i6.3013>
- Gunawan, D. (2025). Impact of auditor independence, professionalism, and skepticism on audit quality. 1(2), 178–187. <https://doi.org/10.69725/aai.v1i2.193>
- Hull, R. M., Khan, M. A., Ali, D., & Rani, S. (2025). Impact of audit quality on financial market development: The case of emerging markets. *Managerial Finance*, 52(3), 461–475. <https://doi.org/10.1108/MF-02-2025-0054>
- Husnurrosyidah, & Nadhirin. (2017). Implementasi konsep pemaknaan shalat Imam Al-Ghazali dalam membentuk etika auditor untuk mewujudkan kualitas audit di Kantor Akuntan Publik Semarang. *Equilibrium: Jurnal Ekonomi Syariah*, 5(2), 344–363. <https://doi.org/10.21043/equilibrium.v5i2.2814>
- Hwang, S., Sarath, B., & Han, S. (2022). Auditor independence: The effect of auditors' quality control efforts and corporate governance. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 47, 100470. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2022.100470>
- Lestari, W. D., & Setianegara, R. G. (2020). Analisis pengaruh NIM, BOPO, LDR, dan NPL terhadap profitabilitas (Studi kasus pada bank umum yang listed di Bursa Efek Indonesia periode 2014–2018). *Keunis*, 8(1), 82. <https://doi.org/10.32497/keunis.v8i1.2136>

- Maulidi, A., Girindratama, M. W., Putra, A. R., Sari, R. P., & Nuswantara, D. A. (2024). Qualitatively beyond the ledger: Unravelling the interplay of organisational control, whistleblowing systems, fraud awareness, and religiosity. *Cogent Social Sciences*, 10(1). <https://doi.org/10.1080/23311886.2024.2320743>
- Meidawati, N., & Assidiqi, A. (2019). Budget pressure on audit quality. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 23. <https://doi.org/10.20885/jaai.vol23.iss2.art6>
- Nabil, A., Syahir, A., Syukri, M., & Abidin, Z. (2025). Workplace spirituality and its impact on employee well-being: A systematic literature review of global evidence. *Journal of Religion and Health*, 64(5). <https://doi.org/10.1007/s10943-025-02350-2>
- Nyoman, N., & Rahayu, S. (2025). Auditors' professional commitment and fraud detection responsibility: The importance of religiosity. 10(2). <https://doi.org/10.30737/ekonika.v10i2.6450>
- Nyoman, N., & Suryandari, A. (2023). Does the characteristics of the auditor effect audit quality? 3(3), 586–602. <https://doi.org/10.59141/jrssem.v3i3.559>
- Putri, A. N., & Astuti, T. D. (2025). Pengaruh audit tenure, audit fee, dan ukuran KAP terhadap kualitas audit. 6(2), 431–438. <https://doi.org/10.47065/arbitrase.v6i2.2737>
- Rajest, S. S., Regin, R., Ahmed, D., & Nadu, T. (2024). Examining the influence of religiosity and emotional intelligence on the ethical conduct and decision-making of auditors. 7(10), 852–865. <https://doi.org/10.31150/ajebm.v7i10.2986>
- Ronzon, T., Gurria, P., Carus, M., Cingiz, K., El-Meligi, A., Hark, N., Iost, S., M'barek, R., Philippidis, G., van Leeuwen, M., Wesseler, J., Medina-Lozano, I., Grimplet, J., Díaz, A., Tejedor-Calvo, E., Marco, P., Fischer, M., Creydt, M., Sánchez-Hernández, E., ... Miras Ávalos, J. M. (2025). [Judul tidak dapat diidentifikasi secara valid dari data yang diberikan]. *Sustainability (Switzerland)*, 11(1), 1–14.
- Saidu, M., & Aifuwa, H. O. (n.d.). *Board characteristics and audit quality: The moderating role of gender diversity*.
- Sambharakreshna, Y. (2026). The internalization of Islamic spiritual values in audit practices: A study on auditor independence. 11(1), 103–118. <https://doi.org/10.32535/ijabim.v11i1.4527>
- Sari, N. R., Sapril, M., & Juardi, S. (2025). Auditor independence through the lens of Islamic values: A phenomenological approach. 6(3), 292–306. <https://doi.org/10.62794/je3s.v6i3.9400>
- Sarpong, R. A., Gyasi, S. T., & Affram, H. (2024). Audit quality and its determinants: Study the factors that influence audit quality, including auditor independence, firm size, and [judul tidak lengkap]. 9(8).
- Siregar, H. A. (2025). Spiritual intelligence, workplace spirituality, and fraud prevention: The moderating role of women's leadership in government accounting. <https://doi.org/10.62486/agma2025271>
- Sulistyawati, A. I., Kusumo, W. K., Santoso, A., Himmawan, A., Nugroho, D., & Julius, H. (2025). Auditor insights on independence, experience, professional care in enhancing audit quality and [judul tidak lengkap]. 9(3), 644–652. <https://doi.org/10.23887/ijssb.v9i3.94954>
- Surya, D., Pratiwi, E., Wijaya, G., Permadi, H., & Suryani, I. (2021). Audit quality and its influence on stakeholder trust: A qualitative analysis. 1, 34–44. <https://doi.org/10.52970/grar.v1i1.364>

- Syukur, Y., Wahid, A., & Zahri, T. N. (2026). Reassessing the effectiveness of Al-Ghazali based counseling: A spiritual approach to addressing diverse client challenges. 50(1), 56–84. <https://doi.org/10.30821/miqot.v50i1.1518>
- Technology, A. I., Alrasyid, H., Pagalung, G., & Pontoh, G. T. (2025). The determinants of audit quality: Spiritual intelligence, emotional intelligence, independence. In *Proceedings of ICAME 2024*. Atlantis Press International BV. <https://doi.org/10.2991/978-94-6463-758-8>
- Tinggi, S., Islam, A., & Kudus, N. (2017). Implementasi konsep pemaknaan shalat Imam Al-Ghazali dalam membentuk etika auditor untuk mewujudkan kualitas audit di Kantor Akuntan Publik Semarang. 5, 344–363. <https://doi.org/10.21043/equilibrium.v5i2.2814>
- Tjan, J. S., Muslim, M., Alimin, A., & Noch, M. Y. (2024). Independence, professional skepticism, and audit quality: The moderating role of audit fees. 28(1), 40–60. <https://doi.org/10.24912/ja.v28i1.1698>
- Triwanti, H., Hikmawardhani, M., & Putri, D. (2023). Pengaruh independensi, self efficacy, etika profesi, dan audit tenure terhadap audit judgement dengan spiritual quotient sebagai variabel moderasi. 7(1). https://doi.org/10.22236/alurban_vol7.i1/18664
- Wahyu, D., Ranto, P., Arifin, N., & Murdapa, P. A. (2021). Job satisfaction and organizational commitment mediating. 158, 506–520. <https://doi.org/10.24034/j25485024.y2024.v8.i3.6632>
- Yudyanto, B., Kusumo, A., & Koeswoyo, P. S. (2019). Analyze of the effect of workplace spirituality on auditor dysfunctional behavior and its implication to audit quality. 1(2), 19–29. <https://doi.org/10.24198/jaab.v1i1.15651>