

## BAB II LANDASAN TEORI

### 2.1 Teori Stewardship (*stewardship theory*)

*Stewardship Theory* adalah teori yang berasumsi bahwa manajer atau pegawai bertindak lebih sebagai pelayan atau penjaga (*steward*) yang bertanggung jawab terhadap organisasi, bukan sekadar agen yang mengejar kepentingan pribadi (Olson et al., 2015). Dalam teori ini, para pegawai dianggap sebagai individu yang secara alami cenderung bekerja demi kepentingan organisasi, berusaha mencapai tujuan bersama, serta menjaga keberlanjutan dan kinerja jangka panjang organisasi. Teori *stewardship* mengasumsikan bahwa manajemen mementingkan sasaran hasil untuk kepentingan organisasi bukan tujuan dari masing-masing individu (Donaldson & Davis, 1991).

Teori ini mengemukakan bahwasanya keberhasilan organisasi dapat dicapai melalui pelaksanaan tugas yang efektif serta efisien sehingga dapat memberikan kepuasan kepada *stakeholder* dan pengelola organisasi (Tiarno et al., 2023). Maka dari itu, dapat dikatakan bahwa kepuasan dan kesuksesan organisasi memiliki hubungan yang erat dalam teori *stewardship* (Donaldson & Davis, 1991). Pemerintah selaku *steward* yang dipercaya oleh masyarakat selaku pemilik (*principal*) harus memberikan pelayanan kepada masyarakat untuk mencapai tujuan organisasi.

*Stewardship Theory* digunakan sebagai landasan teori, yang mengasumsikan bahwa pegawai yang kompeten dan memiliki komitmen tinggi terhadap organisasi akan bertindak akuntabel dan bertanggung jawab demi kepentingan instansi. *Stewardship theory* mengasumsikan hubungan yang kuat antara keberhasilan organisasi dan kepuasan publik. Teori *stewardship* menjelaskan hubungan sistem pengendalian internal, dalam akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang merupakan suatu keadaan dimana manajer sebagai *steward* lebih berfokus pada kepentingan bersama atau tujuan organisasi bukan pada

kepentingan pribadi. Dalam teori *stewardship* pemerintah berperan sebagai *steward* untuk memberikan pelayanan bagi kepentingan *principal*, yaitu kepada masyarakat (Donaldson & Davis, 1991).

## 2.2 Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Kata akuntabilitas berasal dari bahasa Inggris *accountability* yang berarti keadaan yang dapat dipertanggungjawabkan. Itulah sebabnya, akuntabilitas menggambarkan suatu keadaan atau kondisi yang dapat dipertanggungjawabkan (Rifandi, 2019). Pada dasarnya, akuntabilitas adalah pemberian informasi dan pengungkapan (*disclosure*) atas aktivitas dan kinerja finansial kepada pihak-pihak yang berkepentingan (Purba dan Amrul, 2018). Kemudian Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah kewajiban instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan dan kegaalannya dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan (Permenhan RI No.16, 2014). Selanjutnya Akuntabilitas kinerja merupakan perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan dan kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai sasaran dan tujuan. Dengan indikator Akuntabilitas Kejujuran, Akuntabilitas Hukum, Akuntabilitas Proses, Akuntabilitas Program, dan Akuntabilitas Kebijakan (Mardiasmo, (2002) yang dikembangkan Wahyuni et al, (2013). Akuntabilitas dapat dipahami sebagai kewajiban pihak pemegang amanah (Pegawai Pemerintah) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah (Masyarakat) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban atas hasil pekerjaan yang telah dilakukan oleh *agent* untuk menilai hasil kinerja. Akuntabilitas adalah pertanggungjawaban pemerintah kepada masyarakat untuk mengelola sumber daya menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan terutama di bidang administrasi keuangan agar dapat diketahui pertanggungjawabannya kepada publik (Kharisma & Rahma, 2023).

Akuntabilitas berkaitan erat dengan kinerja karena akuntabilitas merupakan perwujudan dan kewajiban untuk mempertanggungjawabkan pelaksanaan program dan kegiatan instansi pemerintah. Akuntabilitas yang baik berpengaruh terhadap kinerja instansi pemerintah. Kinerja merupakan hasil kerja yang telah dicapai dari pelaksanaan suatu kegiatan dengan tujuan untuk mencapai sasaran, tujuan, misi, dan visi organisasi (Setyowati et al., 2021). Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah muncul untuk memastikan bahwa para pejabat publik bertanggung jawab atas tindakan, keputusan, dan kebijakan mereka kepada masyarakat, serta menjadi penilaian atas tatakelola pemerintah (Maolani et al., 2023). Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah bertujuan untuk menjadikan instansi pemerintah yang akuntabel, efisien, dan responsif terhadap aspirasi masyarakat, terwujudnya transparansi instansi pemerintah, membantu memperbaiki kebijakan pemerintah, mendorong terwujudnya penyelenggaraan pemerintahan yang baik dan bersih, serta membangun kepercayaan masyarakat kepada pemerintah. Menurut Sujarweni (2015), elemen pokok pengukuran kinerja terdiri atas:

1. Menetapkan tujuan, sasaran dan strategi organisasi. Untuk mengukur kinerja yang perlu dilihat adalah elemen tujuan, sasaran dan strategi organisasi sektor publik.
2. Merumuskan indikator dan ukuran kinerja. Untuk mengukur kinerja perlu indikator-indikator (penilaian kinerja secara tidak langsung, hal-hal yang sifatnya hanya merupakan indikasi-indikasi kinerja) apa saja yang akan digunakan.
3. Mengukur tingkat ketercapaian tujuan dan sasaran organisasi. Untuk mengukur kinerja dengan cara mengukur seberapa besar pencapaian tujuan dan sasaran organisasi.

Evaluasi kinerja (*feedback*, penilaian kemajuan organisasi, meningkatkan kualitas pengambilan keputusan dan akuntabilitas). Untuk mengukur kinerja dengan cara mengevaluasi kinerja dengan cara :

- a. *Feedback*: yaitu seberapa pencapaian kinerja dijadikan dasar pengelola organisasi untuk perbaikan berikutnya.

- b. Penilaian kemajuan organisasi: penilaian kinerja dilakukan setiap periode dengan penilaian berupa kriteria-kriteria. Jika pencapaiannya lebih rendah dari tujuan yang telah ditetapkan maka perlu ditemukan sumber penyebabnya. Kategori nilai LAKIP mencerminkan tingkat pencapaian kinerja. Kategori nilai LAKIP 2023 adalah sebagai berikut:

**Tabel 2. 1 Kategori Nilai LAKIP 2023**

No. Predikat	Nilai Absolut	Interprestasi
AA	> 90 - 100	Sangat Memuaskan
A	>80 - 90	Memuaskan
BB	>70 - 80	Sangat Memuaskan
B	>60 - 70	Baik
CC	>50 - 60	Cukup (Memadai)
C	>30 - 50	Kurang
D	>0 - 30	Sangat Kurang

Sumber: [www.menpan.go.id](http://www.menpan.go.id) (Administrator)

- c. Meningkatkan kualitas pengambilan keputusan dan akuntabilitas: pengukuran kinerja akan menghasilkan informasi untuk pengambilan keputusan manajemen dan membantu menilai keberhasilan manajemen.

### 2.3 Kompetensi Pegawai

Kompetensi pegawai adalah kemampuan seseorang untuk melaksanakan tugas atau pekerjaan tertentu dengan standar yang diharapkan. Kompetensi ini mencakup kombinasi dari keterampilan, pengetahuan, sikap, dan perilaku yang diperlukan untuk mencapai hasil kerja yang optimal. Menurut Spencer & Spencer (1993), kompetensi didefinisikan sebagai karakteristik yang mendasari seseorang yang berkaitan dengan efektivitas atau kinerja unggul dalam pekerjaan atau situasi tertentu. Kompetensi sebagai seperangkat tindakan cerdas, penuh tanggung jawab yang dimiliki seseorang sebagai syarat untuk dianggap mampu di masyarakat dalam melaksanakan tugas-tugas dibidang tertentu. Karakteristik pegawai mengenai bagaimana berpikir dan bertindak dalam situasi yang sedang dihadapinya guna mencapai kinerja yang diharapkan. Dengan beberapa indikator yaitu Latar belakang dan jenjang pendidikan, Prinsip-prinsip pemerintahan yang

baik, Sikap dan perilaku aparatur, Peran masyarakat dan aparatur, Penguasaan pengetahuan dan keterampilan , serta Kemampuan bekerja (Spencer and Spencer, 1993 dengan menggunakan elemen capability Wolfe dan Hermanson (2004).

Kompetensi pegawai merupakan suatu karakteristik dasar dan kemampuan kemampuan yang unggul dari individu atau pegawai yang meliputi pengetahuan, pengalaman, keterampilan, dan perilaku (sikap) yang dapat digunakan individu untuk mencapai kinerja maksimal dalam melaksanakan pekerjaannya. Variabel kompetensi pegawai dilandaskan menjadi 4 (empat) komponen yaitu pengetahuan, pengalaman, sikap, dan keterampilan (Mulyadi, 2022). Kompetensi pegawai merupakan karakteristik pegawai mengenai bagaimana berpikir dan bertindak dalam situasi yang sedang dihadapinya guna mencapai kinerja yang diharapkan. Dengan beberapa indikator yaitu latar belakang dan jenjang pendidikan, Prinsip-prinsip pemerintahan yang baik, Sikap dan perilaku aparatur, Peran masyarakat dan aparatur, Penguasaan pengetahuan dan keterampilan, Kemampuan bekerja (Spencer and Spencer, (1993) dengan menggunakan elemen capability Wolfe dan Hermanson, (2004)). Kompetensi pegawai adalah kemampuan individu untuk melaksanakan pekerjaan dengan benar yang didasarkan oleh pengetahuan, keterampilan, kemampuan dan karakteristik kepribadian agar dapat membantu terwujudnya tujuan Perusahaan secara efektif dan efisien (Kharisma & Rahma, 2023).

Berdasarkan definisi diatas, maka dapat disimpulkan bahwa kompetensi pegawai adalah kemampuana individu yang mencakup pengetahuan, keterampilan, pengalaman, sikap, dan karakteristik kepribadian yang mendukung efektivitas dan kinerja unggul dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya. Kompetensi ini menjadi faktor utama dalam mencapai tujuan organisasi secara efektif dan efisien, serta memastikan bahwa setiap pegawai mampu berkontribusi secara optimal dalam lingkungan kerja. Kompetensi pegawai terhadap akuntabilitas

kinerja instansi pemerintah penting untuk memastikan bahwa akuntabilitas kinerja tersebut tidak mengandung informasi yang salah, dapat dipercaya, dan sesuai dengan peraturan yang berlaku.

### **2.3 Sistem Pengendalian Internal**

Sistem Pengendalian Internal (SPI) adalah tindakan yang dilakukan secara terus menerus oleh pemimpin dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan asset negara, dan ketaatan terhadap Peraturan Perundang-undangan (PP RI No.60 tahun 2008). Sistem Pengendalian Internal merupakan serangkaian kebijakan, prosedur, dan aktivitas yang dirancang untuk memastikan efektivitas operasional, kepatuhan terhadap regulasi, serta keandalan laporan keuangan (Schandl & Foster, 2019). Selanjutnya Sistem Pengendalian Internal merupakan Penerapan struktur organisasi, metode, dan koordinasi untuk mencapai pengelolaan keuangan organisasi secara efektif, efisien, transparan, dan akuntabel oleh pegawai telah dilaksanakan sesuai dengan pedoman SPIP. Dengan indikator Pengendalian lingkungan, Manajemen penilaian risiko, Sistem informasi dan komunikasi akuntansi, Aktivitas Pengendalian, dan Pemantauan pengendalian internal (*COSO – 2013 Internal Control Integrated Framework Executive Summary*). Dalam instansi pemerintah, sistem pengendalian internal berperan penting dalam meningkatkan akuntabilitas kinerja, karena membantu memastikan bahwa prosedur administrasi dan pengelolaan anggaran dilakukan dengan transparan dan akuntabel. Sistem pengendalian internal yang efektif dapat memberikan jaminan terhadap pencapaian tujuan organisasi, termasuk dalam aspek akuntabilitas.

Sistem Pengendalian Internal adalah suatu proses yang dibutuhkan oleh suatu perusahaan dalam pelaksanaan kegiatan seorang pimpinan maupun karyawan yang bertujuan untuk menciptakan kepercayaan sehingga tujuan organisasi dapat tercapai (Hasan et al., 2023). Sistem pengendalian internal yang diterapkan secara efektif akan membuat individu dengan tingkat penalaran moral rendah merasa

khawatir akan menerima sanksi, sehingga mereka cenderung mengikuti aturan, kebijakan, dan prosedur yang ada untuk menghindari hukuman. Sebaliknya, individu dengan tingkat penalaran moral yang tinggi akan tetap bertindak sesuai dengan prinsip-prinsip moral mereka, baik dalam situasi di mana sistem pengendalian internal ada maupun tidak diterapkan dalam suatu organisasi (Mustika & Basuki, 2022). sistem pengendalian internal adalah proses yang integral dari aktivitas manajemen yang dilakukan terus-menerus oleh pimpinan dan seluruh karyawan untuk tujuan pengendalian berupa mengamankan aset, mengelola catatan, memberikan informasi yang akurat dan reliabel, menyiapkan laporan keuangan yang sesuai dengan kriteria yang ditetapkan dan untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi yang efektif dan efisien serta memastikan bahwa seluruh ketentuan hukum dan undang-undang juga kebijakan manajemen telah dipatuhi atau dijalankan sebagaimana mestinya (Kharisma & Rahma, 2023).

Dari pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa Sistem Pengendalian Internal merupakan kerangka organisasi yang dirancang oleh pemerintah untuk meningkatkan perlindungan terhadap aset negara, memastikan keakuratan dan keandalan informasi akuntansi, serta meningkatkan efisiensi dan efektivitas operasional. Melalui penerapan sistem ini, diharapkan tercipta akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, sehingga instansi dapat menjalankan tugasnya dengan transparansi, patuh terhadap regulasi, dan sejalan dengan kebijakan yang telah ditetapkan demi mencapai tujuan pemerintahan yang lebih efektif dan bertanggung jawab. Sistem pengendalian internal diperlukan untuk menghindari kemungkinan terjadinya penyimpangan oleh orang-orang tertentu. Adanya sistem pengendalian internal maka instansi pemerintah dapat mengontrol dan mengevaluasi seluruh aktivitas dan tanggung jawab yang dilakukan. Sistem pengendalian internal dapat menilai apakah kegiatan yang dilaksanakan pemerintah tersebut telah ekonomis, efisien, dan efektivitas pelayanan dari instansi pemerintah kepada masyarakat, ini merupakan salah satu indikator kinerja pemerintah. Tercapainya indikator tersebut merupakan suatu prestasi yang

dapat meningkatkan kualitas akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan (LAKIP: 2023).

#### **2.4 Komitmen Organisasi**

Menurut Meyer & Allen, (2004) Komitmen organisasi dapat mengarahkan individu untuk bekerja lebih keras dalam mencapai tujuan organisasi. Dengan indikator Komitmen Afektif atau *affective commitment*, Komitmen Berkelanjutan atau *continuance commitment*, Komitmen Normatif atau *normative commitment*. Menurut Mouday., et al (1979) Komitmen organisasi menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi. Menurut Wiener (1982) Komitmen organisasi didefinisikan sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi. Menurut Mayer Allen (1997) komitmen dalam berorganisasi sebagai suatu konstruk psikologis yang merupakan karakteristik hubungan anggota organisasi dengan organisasinya dan memiliki implikasi terhadap keputusan individu untuk melanjutkan keanggotaannya dalam berorganisasi. Berdasarkan definisi tersebut anggota yang memiliki komitmen terhadap organisasinya akan lebih dapat bertahan sebagai bagian dari organisasi dibandingkan anggota yang tidak memiliki komitmen terhadap organisasi. Komitmen organisasi didefinisikan sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi (Yusuf, R.M, Syarif, 2018).

Dari definisi diatas dapat disimpulkan bahwa Komitmen organisasi adalah Loyalitas, keterlibatan, dan dedikasi pegawai terhadap pencapaian tujuan, visi, dan misi organisasi. Dasar dari komitmen organisasi adalah keyakinan seorang karyawan pada nilai – nilai organisasi, kesiapan karyawan untuk membantu

organisasi dalam pencapaian tujuan serta memiliki loyalitas sebagai karyawan pada suatu organisasi.

## 2.5 Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu berfungsi untuk memperluas dan memperdalam berbagai teori yang digunakan di dalam kajian penelitian yang akan dilakukan. Penelitian ini tidak lepas dari penelitian terdahulu sebelumnya yang telah dilakukan sehingga dijadikan sebagai pedoman dalam melakukan penelitian ini. Beberapa penelitian yang relevan untuk mendasari penelitian ini:

**Tabel 2. 1 Penelitian Terdahulu**

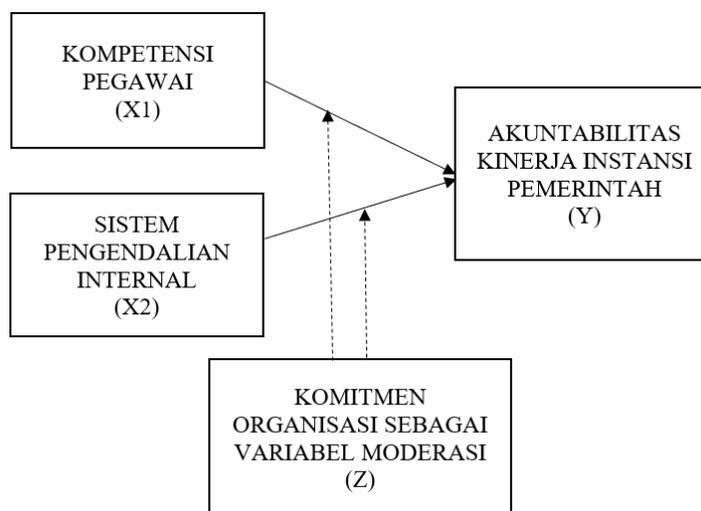
No	Penulis	Judul Penelitian	Variabel	Temuan/ Kesimpulan
1	Kharisma & Rahma, (2023)	Pengaruh Sistem Pengendalian Internal dan Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Kasus Pada Instansi Pemerintah Daerah Kota Cimahi)	Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (X) Kompetensi Pegawai (X) Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	Sistem Pengendalian Internal berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Kompetensi Pegawai berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintahan
2	Wardhana et al.,	Pengaruh Kompetensi	Kompetensi (X)	Kompetensi berpengaruh dalam

No	Penulis	Judul Penelitian	Variabel	Temuan/ Kesimpulan
	(2015)	pada Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderasi	Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y) Komitmen Organisasi (z)	meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Komitmen Organisasi memperkuat pengaruh kompetensi pada Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
3	Ayu Septiani Putri, (2024)	Determinan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dengan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi	Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y) Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (X1) Komitmen Organisasi (X2)	Komitmen organisasi memoderasi hubungan antara sistem pengendalian intern pemerintah dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
4	Mulyadi, (2022)	Pengendalian Internal,	Pengendalian Internal (X1)	Pengendalian Internal,

No	Penulis	Judul Penelitian	Variabel	Temuan/ Kesimpulan
		Akuntabilitas, dan Transparansi Terhadap Kinerja Pemerintah pada OPD Kabupaten Indragiri Hilir	Akuntabilitas (X2) Transparansi (X3) Kinerja Pemerintah (Y)	akuntabilitas dan transparansi berpengaruh terhadap kinerja pemerintah
5	Abdul Aziz, Endah Susilowati (2023)	Dampak Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah atas Kompetensi dan Sistem Pengendalian Internal	Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (X1) Kompetisi SDM (X2) Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi pemerintah (Y)	Sistem pengendalian intern pemerintah berpengaruh terhadap sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh terhadap sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

## 2.6 Kerangka Pemikiran

Penelitian ini dilakukan untuk membuktikan dan menguji ada tidaknya pengaruh antara variabel dependen yaitu akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, dan variabel independen yaitu kompetensi pegawai, sistem pengendalian internal, serta variabel moderasi yaitu komitmen organisasi. Adapun hasil uraian tersebut maka peneliti membuat kerangka sebagai berikut:



**Gambar 2. 1 Kerangka Pemikiran**

## 2.7 Bangunan Hipotesis

Berdasarkan kerangka pemikiran yang dijelaskan, hipotesis penelitian ini adalah sebagai berikut:

### 2.7.1 Pengaruh Kompetensi Pegawai Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Kompetensi pegawai adalah suatu kombinasi pengetahuan, keterampilan, sikap dan perilaku yang dimiliki oleh individu yang memungkinkan mereka melaksanakan tugas secara efektif, efisien dan sesuai dengan standar yang ditetapkan. Spencer & Spencer (1993), mendefinisikan kompetensi sebagai karakteristik dasar seseorang yang terkait dengan efektivitas kinerja dalam pekerjaan. Kompetensi ini meliputi aspek-aspek seperti *knowledge*

(pengetahuan), *skill* (keterampilan), dan *attitude* (sikap), yang secara Bersama-sama membentuk kemampuan pegawai untuk mencapai tujuan organisasi. Sedarmayanti (2017) menambahkan bahwa kompetensi pegawai tidak hanya mencangkup kemampuan teknis, tetapi juga kemampuan manajerial dan interpersonal yang mendukung keberhasilan dalam pelaksanaan tugas. Variabel kompetensi pegawai dapat diukur melalui Karakter pribadi (*traits*), Konsep diri (*self concept*), Pengetahuan (*knowledge*), Keterampilan (*skill*), Motivasi kerja (*motives*) (Dianita, 2023).

Kompetensi pegawai juga memiliki dampak langsung terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Pegawai yang berkompeten lebih cenderung memahami tugas dan tanggung jawabnya, bekerja sesuai dengan prosedur yang ditetapkan, serta menghasilkan *output* yang sesuai dengan standar kinerja yang diharapkan. Kompetensi yang baik juga meningkatkan kemampuan pegawai dalam menyelesaikan masalah, berinovasi, dan memberikan pelayanan publik yang optimal. Hal ini secara langsung mendukung tercapainya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang mencerminkan kemampuan instansi untuk mempertanggungjawabkan hasil kerja secara transparan dan efektif kepada Masyarakat (Listiani, 2011.).

Dengan kompetensi yang memadai, pegawai memiliki potensi untuk mendukung tercapainya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah secara optimal. Hal ini sejalan dengan prinsip-prinsip *stewardship*, di mana pegawai tidak hanya bekerja untuk memenuhi tugas pribadi, tetapi juga bertindak demi kepentingan organisasi dan masyarakat luas. Oleh karena itu, peningkatan kompetensi pegawai harus menjadi prioritas dalam upaya memperkuat akuntabilitas kinerja di sektor publik.

Menurut teori *stewardship* (Donaldson & Davis, 1991), pegawai bertindak sebagai penjaga (*steward*) yang bertanggung jawab atas sumber daya dan kepercayaan yang diberikan oleh masyarakat (*stakeholder*). Dalam konteks ini, pegawai dengan kompetensi tinggi cenderung memiliki rasa tanggung jawab

yang lebih besar terhadap organisasi dan masyarakat, sehingga lebih berkomitmen untuk mencapai hasil kerja yang akuntabel. Dengan kompetensi yang memadai, pegawai mampu menjalankan tugas-tugas mereka dengan baik, menjaga integritas organisasi, dan memberikan manfaat langsung bagi kesejahteraan masyarakat. Dengan kompetensi yang memadai, pegawai memiliki potensi untuk mendukung tercapainya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah secara optimal. Hal ini sejalan dengan prinsip-prinsip *stewardship*, di mana pegawai tidak hanya bekerja untuk memenuhi tugas pribadi, tetapi juga bertindak demi kepentingan organisasi dan masyarakat luas. Oleh karena itu, peningkatan kompetensi pegawai harus menjadi prioritas dalam upaya memperkuat akuntabilitas kinerja instansi pemerintah di sektor publik.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Kharisma & Rahma, (2023); Mulyadi, (2022); Wardhana et al, (2015) menyimpulkan bahwa Kompetensi Pegawai berpengaruh dalam meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Berdasarkan hasil penjelasan dan hasil penelitian sebelumnya, maka hipotesis awal yang dapat dirumuskan ialah sebagai berikut:

**H1: Kompetensi Pegawai berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.**

### **2.7.2 Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Sistem Pengendalian Internal (SPI) adalah tindakan yang dilakukan secara terus menerus oleh pemimpin dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan asset negara, dan ketaatan terhadap Peraturan Perundang-undangan (PP RI No.60 tahun 2008). Dalam instansi pemerintah, sistem pengendalian internal berperan penting dalam meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, karena membantu memastikan bahwa prosedur administrasi dilakukan dengan transparan dan akuntabel. Berdasarkan, pengendalian internal yang efektif memberikan jaminan terhadap pencapaian tujuan organisasi, termasuk dalam aspek akuntabilitas. Sistem pengendalian

internal yang baik dapat membantu menjaga jalannya operasional organisasi sesuai aturan, yang meningkatkan akuntabilitas. Menurut (Arens, 2014), SPI terdiri dari lima komponen utama, yaitu lingkungan pengendalian, penilaian resiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi serta pemantauan. Kelima komponen ini berfungsi sebagai sistem terpadu untuk memastikan bahwa organisasi beroperasi sesuai dengan tujuan dan peraturan yang telah ditetapkan.

Sistem Pengendalian Intenal berperan penting dalam menciptakan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sistem Pengendalian Intenal yang efektif membantu memastikan bahwa prosedur administrasi dilaksanakan secara transparan dan akuntabel. Komponen seperti aktivitas pengendalian dan pemantauan memungkinkan organisasi untuk mendeteksi dan mencegah penyimpangan, menjaga integritas pelaksanaan tugas dan meningkatkan kepercayaan publik. Dengan Sistem Pengendalian Intenal yang kuat, instansi pemerintah mampu mengelola sumber daya secara efisien dan melaporkan hasil kerja dengan andal (PP RI No.60 Tahun 2008).

Menurut teori *stewardship* (Donaldson & Davis, 1991), keberadaan SPI mendukung pegawai sebagai *steward* yang bertanggung jawab dalam menjaga aset organisasi dan mencapai tujuan bersama. Sistem Pengendalian Intenal menyediakan kerangka kerja yang memungkinkan pegawai untuk bekerja secara profesional dan akuntabel tanpa fokus pada kepentingan pribadi. Sistem ini juga memperkuat rasa tanggung jawab pegawai dalam menjalankan tugas sebagai pelayan publik, sehingga meningkatkan efektivitas kinerja organisasi secara keseluruhan. Sistem Pengendalian Internal merupakan fondasi penting bagi pencapaian akuntabilitas kinerja di instansi pemerintah. Dengan Sistem Pengendalian Intenal yang baik, organisasi dapat memastikan bahwa operasional berjalan sesuai aturan, transparan, dan efisien. Pengendalian internal yang efektif tidak hanya menciptakan kepercayaan publik tetapi juga mendorong pegawai untuk bertindak sebagai *steward* yang bertanggung jawab, sebagaimana diuraikan

dalam teori *stewardship*. Oleh karena itu, implementasi SPI yang kuat adalah kunci untuk meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Kharisma & Rahma, (2023); Herawati dan Susilowati, (2020); Arens, (2014) bahwa Sistem Pengendalian Internal berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Berdasarkan hasil penjelasan dan hasil penelitian sebelumnya, maka hipotesis awal yang dapat dirumuskan ialah sebagai berikut:

**H2: Sistem Pengendalian Internal berpengaruh terhadap Kinerja Instansi Pemerintah.**

### **2.7.3 Pengaruh Komitmen Organisasi Memoderasi Hubungan Kompetensi Pegawai dan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Komitmen organisasi adalah tingkat keterikatan dan loyalitas pegawai terhadap organisasi tempat mereka bekerja. Pegawai yang memiliki komitmen tinggi cenderung lebih termotivasi untuk menggunakan kompetensinya secara optimal. Komitmen organisasi berperan sebagai faktor moderasi yang dapat memperkuat pengaruh kompetensi pegawai terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Meyer & Allen (1991) mengemukakan bahwa komitmen organisasi dapat mengarahkan individu untuk bekerja lebih keras dalam mencapai tujuan organisasi. Komitmen organisasi memoderasi pengaruh kompetensi pegawai terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, di mana semakin tinggi komitmen organisasi, semakin kuat pengaruh kompetensi pegawai terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Allen, N. J., & Meyer, J. P. (1990).

Teori *stewardship* (Donaldson & Davis, 1991) menyatakan bahwa pegawai dengan komitmen tinggi bertindak sebagai pelayan atau penjaga (*steward*) yang bertanggung jawab terhadap kepentingan organisasi. Komitmen organisasi menciptakan rasa kepemilikan dan tanggung jawab kolektif, yang selaras dengan semangat *stewardship*. Dengan demikian, pegawai yang memiliki komitmen tinggi tidak hanya berfokus pada kepentingan pribadi tetapi juga berusaha memastikan bahwa tujuan organisasi tercapai secara optimal dan akuntabel.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Wardhana et al, (2015); Hafiz, (2017); Fitriyani, (2024) Komitmen organisasi memoderasi pengaruh kompetensi pegawai terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dimana semakin tinggi komitmen organisasi, semakin kuat pengaruh kompetensi pegawai terhadap akuntabilitas kinerja. Pegawai dengan komitmen tinggi lebih berorientasi pada kepentingan organisasi, yang memperkuat hubungan antara kompetensi dan kinerja akuntabel.

**H3: Komitmen Organisasi memoderasi hubungan antara kompetensi pegawai pemerintah dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.**

#### **2.7.4 Pengaruh Komitmen Organisasi Memoderasi Hubungan Sistem Pengendalian Internal dan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Sistem pengendalian internal adalah kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk melindungi aset, memastikan keakuratan laporan keuangan, serta mendorong efisiensi operasional. Sistem ini penting untuk meningkatkan akuntabilitas kinerja di instansi pemerintah. Schandl & Foster, (2019) menyatakan bahwa pengendalian internal yang efektif berkontribusi pada tercapainya tujuan akuntabilitas. Komitmen organisasi dapat memperkuat hubungan ini dengan meningkatkan kepatuhan pegawai terhadap kebijakan dan prosedur yang berlaku. Komitmen organisasi memoderasi pengaruh sistem pengendalian internal terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, dimana semakin tinggi komitmen organisasi, semakin kuat pengaruh sistem pengendalian internal terhadap akuntabilitas kinerja. Dengan komitmen organisasi yang tinggi, sistem pengendalian internal lebih efektif dalam meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (Arens et.al, 2014).

Sebagai variabel moderasi, komitmen organisasi memperkuat hubungan antara sistem pengendalian internal dan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dengan cara, meningkatkan kepatuhan dimana pegawai yang memiliki komitmen tinggi lebih cenderung mematuhi prosedur dan kebijakan sistem pengendalian internal,

memotivasi pegawai dimana pegawai dengan tingkat komitmen tinggi termotivasi untuk menjalankan tugas sesuai dengan standar yang telah ditetapkan, sehingga meningkatkan efisiensi dan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, dan mendorong efektivitas dimana komitmen organisasi menciptakan lingkungan kerja yang mendukung implementasi sistem pengendalian internal secara konsisten, sehingga memperkuat dampaknya terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Teori stewardship menyatakan bahwa pegawai bertindak sebagai pelayan (*steward*) organisasi, yang memiliki rasa tanggung jawab tinggi terhadap pencapaian tujuan bersama (Donaldson & Davis, 1991). Komitmen organisasi yang kuat sejalan dengan prinsip stewardship, di mana pegawai tidak hanya mematuhi aturan karena kewajiban, tetapi juga karena rasa memiliki dan keinginan untuk memberikan kontribusi terbaik.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Putri, (2024); Silalahi, (2017) menyimpulkan bahwa Komitmen Organisasi memoderasi hubungan antara sistem pengendalian internal dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Berdasarkan hasil penjelasan dan hasil penelitian sebelumnya, maka hipotesis awal yang dapat dirumuskan ialah sebagai berikut:

**H4: Komitmen Organisasi memoderasi hubungan antara sistem pengendalian internal pemerintah dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.**