

## Pengaruh Efektivitas Pengelolaan Aset Terhadap Akuntabilitas Proses Melalui Sistem Pengendalian Intern Pada Pemerintah Kabupaten Malang

Anisia Kristanti Manehat<sup>1</sup>, Diyah Sukanti Cahyaningsih<sup>2</sup>, Sihwahjoeni<sup>3</sup>

Universitas Merdeka Malang<sup>1,2,3</sup>

[nishaanishya@gmail.com](mailto:nishaanishya@gmail.com)

### ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan menganalisis pengaruh efektivitas pengelolaan aset terhadap akuntabilitas proses melalui sistem pengendalian intern pada Pemerintah Kabupaten Malang. Fokus analisis diarahkan pada efektivitas teknis dan efektivitas strategis, baik pengaruh langsung maupun pengaruh tidak langsung melalui peran mediasi sistem pengendalian intern. Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan jenis explanatory research. Populasi penelitian mencakup seluruh pegawai Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah (BPKAD) yang terlibat dalam pengelolaan aset, dengan jumlah sampel 30 responden yang dipilih secara purposive. Pengumpulan data dilakukan melalui kuesioner skala Likert 1–5 yang telah diuji validitas dan reliabilitasnya menggunakan SPSS 25. Analisis hubungan antarvariabel dilakukan dengan path analysis melalui PROCESS Macro versi 5. Hasil penelitian menunjukkan bahwa efektivitas teknis tidak berpengaruh signifikan terhadap sistem pengendalian intern maupun akuntabilitas proses. Sebaliknya, efektivitas strategis berpengaruh positif dan signifikan terhadap sistem pengendalian intern dan akuntabilitas proses. Sistem pengendalian intern juga terbukti berpengaruh positif terhadap akuntabilitas proses serta memediasi hubungan antara efektivitas strategis dan akuntabilitas proses. Temuan ini menegaskan bahwa efektivitas strategis dan penguatan sistem pengendalian intern memiliki peran penting dalam meningkatkan akuntabilitas proses pengelolaan aset pemerintah.

**Kata Kunci:** Efektivitas Pengelolaan Aset, Efektivitas Teknis, Efektivitas Strategis, Sistem Pengendalian Intern, Akuntabilitas Proses.

### ABSTRACT

*This study aims to analyze the effect of asset management effectiveness on process accountability through the internal control system in the Malang Regency Government. The analysis concentrates on technical effectiveness and strategic effectiveness, examining both direct and indirect influences facilitated by the internal control system as a mediating factor. This study uses a quantitative approach with an explanatory research type. The study population comprises all employees of the Regional Financial and Asset*

*Management Agency (BPKAD) engaged in asset management, from which a purposive sample of 30 respondents was selected. Data collection was conducted through a Likert scale questionnaire 1–5 that has been tested for validity and reliability using SPSS 25. Analysis of the relationship between variables was conducted using path analysis using PROCESS Macro version 5. The results of the study indicate that technical effectiveness does not significantly influence the internal control system or process accountability. Conversely, strategic effectiveness has a positive and significant effect on the internal control system and process accountability. The study also demonstrates that the internal control system positively impacts process accountability, acting as a mediator between strategic effectiveness and process accountability. These findings confirm that strategic effectiveness and strengthening the internal control system play an important role in improving the accountability of government asset management.*

**Keywords:** *Asset Management Effectiveness, Technical Effectiveness, Strategic Effectiveness, Internal Control System, Process Accountability.*

## **A. PENDAHULUAN**

Tata kelola yang baik merupakan sistem manajemen kinerja yang berlandaskan etika profesi untuk meningkatkan produktivitas organisasi. Dalam konteks publik, tata kelola pemerintah (*good governance*) menekankan pentingnya seperangkat aturan yang mengatur fungsi, hubungan, dan kepentingan berbagai pihak dalam penyediaan layanan publik. Prinsip-prinsip *good governance* mencakup partisipasi, penegakan hukum, transparansi, tanggung jawab, konsensus, kesetaraan, efektivitas, efisiensi, dan akuntabilitas. Akuntabilitas menjadi salah satu pilar utama yang direalisasikan melalui pengelolaan keuangan dan aset daerah yang transparan dan bertanggung jawab (Sariono & Sitorus, 2024). Aset daerah merupakan sumber daya strategis yang mendukung pelayanan publik, sehingga pengelolaannya menuntut transparansi, efisiensi, dan akuntabilitas untuk mencegah pemborosan serta potensi penyalahgunaan (Frimansyah, 2024).

Dalam kerangka otonomi daerah sebagaimana diatur dalam UU No. 23 Tahun 2014 pemerintah daerah memiliki kewenangan untuk mengatur urusan pemerintahan guna meningkatkan efektivitas penyelenggaraan pelayanan publik. Pengelolaan aset daerah diatur lebih lanjut melalui PP No. 27 Tahun 2014 dan Permendagri No. 19 Tahun 2016, yang menegaskan bahwa aset merupakan unsur vital dalam mendukung operasional pemerintahan dan pembangunan. Pengelolaan aset harus dilakukan secara efisien, akuntabel, dan ekonomis, serta menjamin kepastian nilai (Kaligis et al., 2021). Namun, implementasi di lapangan masih

menghadapi berbagai kendala seperti pendataan yang belum memadai, aset tidak dimanfaatkan optimal, hingga sengketa hukum akibat lemahnya pengendalian. Temuan audit BPK juga menunjukkan masih adanya kelemahan dalam pengendalian internal atas aset daerah, yang mencerminkan masih lemahnya akuntabilitas proses.

Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) sebagaimana diatur dalam PP No. 60 Tahun 2008 berfungsi sebagai proses integral untuk memastikan efektivitas operasional, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset, dan kepatuhan regulasi. Pengendalian intern merupakan mekanisme yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai terhadap tujuan organisasi, sebagaimana dikemukakan Agoes dalam Masanae et al. (2022). SPI menjadi penghubung penting antara efektivitas pengelolaan aset dan akuntabilitas proses; efektivitas pengelolaan aset memastikan aset digunakan secara optimal, sedangkan SPI memastikan seluruh proses berjalan sesuai aturan, terdokumentasi, dan dapat diawasi. Tanpa SPI yang kuat, efektivitas pengelolaan aset tidak mampu menghasilkan akuntabilitas proses yang nyata (Clodya et al., 2025).

Kabupaten Malang sebagai daerah dengan aset strategis bernilai besar membutuhkan pengelolaan aset yang efektif dan akuntabel untuk mendukung pembangunan serta pelayanan publik. Tuntutan masyarakat terhadap transparansi semakin meningkat, sehingga pemerintah daerah perlu menunjukkan komitmen pada keterbukaan informasi dan kepatuhan prosedur. Penelitian ini penting dilakukan untuk menguji bagaimana efektivitas pengelolaan aset memengaruhi akuntabilitas proses dengan mempertimbangkan peran SPI sebagai mediator. SPI tidak hanya berfungsi sebagai alat pengawasan, tetapi juga menjamin bahwa setiap tahapan pengelolaan aset berjalan sesuai regulasi. Sejalan dengan penelitian terdahulu, SPI terbukti berperan penting dalam mendukung efisiensi operasional dan kualitas pelaporan keuangan (Nashihah et al., 2023). Oleh karena itu, penelitian ini memberikan kontribusi akademik dan praktis dalam memahami faktor-faktor yang meningkatkan akuntabilitas Pemerintah Kabupaten Malang.

Berdasarkan uraian diatas, penelitian ini bertujuan menganalisis pengaruh efektifitas pengelolaan aset terhadap akuntabilitas proses, serta menguji peran sistem pengendalian intern sebagai variabel *intevening* pada Pemerintah Kabupaten Malang.

## **B. METODE PENELITIAN**

Penelitian ini menggunakan desain *explanatory research* dengan pendekatan kuantitatif untuk menjelaskan pengaruh Efektivitas Teknis ( $X_1$ ) dan Efektivitas Strategis ( $X_2$ ) terhadap

Akuntabilitas Proses (Y), baik secara langsung maupun melalui mediasi Sistem Pengendalian Intern (M). Penelitian dilaksanakan pada Badan Keuangan dan Aset Daerah (BKAD) Kabupaten Malang dengan menggunakan data primer yang diperoleh melalui kuesioner skala Likert 1–5 kepada 30 pegawai yang terlibat dalam pengelolaan aset dan penerapan SPI, dipilih secara purposive sampling. Seluruh variabel didefinisikan secara konseptual dan operasional sesuai regulasi dan literatur yang relevan. Sebelum dianalisis, data diuji kualitasnya melalui uji validitas dan reliabilitas (Cronbach Alpha) serta uji asumsi klasik yang meliputi normalitas, multikolinearitas, dan heteroskedastisitas sebagai prasyarat analisis regresi.

Analisis dilakukan menggunakan analisis jalur (path analysis) berbasis regresi linier berganda melalui SPSS 25 dan PROCESS Macro untuk menguji pengaruh langsung maupun tidak langsung antarvariabel. Model penelitian terdiri atas dua substruktur: pengaruh Efektivitas Teknis dan Efektivitas Strategis terhadap SPI, serta pengaruh keduanya bersama SPI terhadap Akuntabilitas Proses. Uji mediasi dilakukan dengan teknik bootstrapping sebanyak 5000 sampel menggunakan interval kepercayaan 95%, di mana efek mediasi dinyatakan signifikan apabila BootLLCI dan BootULCI tidak mencakup angka nol. Pengujian hipotesis meliputi uji t, uji F, dan koefisien determinasi ( $R^2$ ), sehingga penelitian ini mampu menguji tujuh hipotesis mengenai pengaruh langsung, tidak langsung, serta peran mediasi SPI dalam hubungan efektivitas pengelolaan aset dan akuntabilitas proses.

## C. HASIL DAN PEMBAHSAN

### Hasil Penelitian

#### Analisis Regresi Model 1

Berdasarkan hasil analisis regresi pada **Model 1**, dapat dituliskan sebagai berikut:

$$M = a_0 + a_1X_1 + a_2X_2 + e_1$$

$$M = 2.287 - 0.005X_1 + 0.896X_2 + e_1$$

Hasil regresi Model 1 menunjukkan bahwa Efektivitas Teknis tidak berpengaruh signifikan terhadap Sistem Pengendalian Intern, sedangkan Efektivitas Strategis dengan koefisien 0.896 dan signifikansi 0.000 terbukti berpengaruh positif dan signifikan. Dengan konstanta 2.287, model ini menegaskan bahwa hanya efektivitas strategis yang mampu meningkatkan kualitas sistem pengendalian intern di Pemerintah Kabupaten Malang.

**Koefisien Determinasi (R<sup>2</sup>)**

Hasil uji koefisien determinasi pada Model 1 menunjukkan nilai R sebesar 0,927 dan Adjusted R Square sebesar 0,85, yang berarti bahwa 85% variasi Sistem Pengendalian Intern (M) dapat dijelaskan oleh Efektivitas Teknis (X<sub>1</sub>) dan Efektivitas Strategis (X<sub>2</sub>), sementara 15% sisanya dipengaruhi oleh faktor lain di luar model penelitian.

**Uji Model (F)**

Hasil uji F pada Model 1 menunjukkan nilai signifikansi 0,000 < 0,05, sehingga model dinyatakan fit dan layak digunakan. Temuan ini menegaskan bahwa Efektivitas Teknis (X<sub>1</sub>) dan Efektivitas Strategis (X<sub>2</sub>) secara simultan berpengaruh signifikan terhadap Sistem Pengendalian Intern (M), sehingga model regresi yang digunakan valid untuk menggambarkan hubungan pada Pemerintah Kabupaten Malang. Uji t

**Uji t (uji parsial)**

Hasil uji t pada Model 1 menunjukkan bahwa Efektivitas Teknis (X<sub>1</sub>) tidak berpengaruh signifikan terhadap Sistem Pengendalian Intern (M) karena memiliki nilai thitung -0,098 < ttabel 2,052 dan signifikansi 0,923 > 0,05. Sebaliknya, Efektivitas Strategis (X<sub>2</sub>) terbukti berpengaruh positif dan signifikan dengan nilai thitung 12,886 > ttabel 2,052 dan signifikansi 0,000 < 0,05. Dengan demikian, hanya Efektivitas Strategis yang memberikan kontribusi nyata dalam meningkatkan Sistem Pengendalian Intern pada Pemerintah Kabupaten Malang.

**Analisis Regresi Model 2**

Berdasarkan hasil analisis regresi pada Model 2, dapat dituliskan sebagai berikut:

$$Y = b_0 + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3M + e_2$$

$$Y = 1.212 + 0.043X_1 + 0.596X_2 + 0.543M + e_2$$

Hasil regresi menunjukkan bahwa Efektivitas Teknis (X<sub>1</sub>) tidak berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas Proses (Y), sedangkan Efektivitas Strategis (X<sub>2</sub>) dan Sistem Pengendalian Intern (M) berpengaruh positif dan signifikan. Dengan demikian, peningkatan akuntabilitas proses lebih dipengaruhi oleh efektivitas strategis dan kekuatan sistem pengendalian intern daripada aspek teknis.

**Koefisien Determinasi (R<sup>2</sup>)**

Berdasarkan hasil uji koefisien determinasi pada Model 2, diperoleh nilai R sebesar 0,950 yang menunjukkan hubungan sangat kuat antara Efektivitas Teknis (X<sub>1</sub>), Efektivitas Strategis

( $X_2$ ), dan Sistem Pengendalian Intern (M) terhadap Akuntabilitas Proses (Y). Nilai R Square sebesar 0,902 berarti 90,2% variasi Akuntabilitas Proses dapat dijelaskan oleh ketiga variabel tersebut, sementara 9,8% lainnya dipengaruhi faktor di luar model. Adjusted R Square sebesar 0,891 juga mengonfirmasi bahwa model memiliki tingkat kesesuaian yang sangat baik dalam menjelaskan pengaruh variabel independen terhadap Akuntabilitas Proses.

### **Uji Model (F)**

Berdasarkan hasil uji F pada Model 2, diperoleh Fhitung sebesar 79,823 dengan nilai signifikansi 0,000, yang menunjukkan bahwa Fhitung > Ftabel serta Sig. < 0,05. Dengan demikian, Efektivitas Teknis ( $X_1$ ), Efektivitas Strategis ( $X_2$ ), dan Sistem Pengendalian Intern (M) secara simultan berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas Proses (Y). Hasil ini menegaskan bahwa model regresi yang digunakan sudah fit dan layak untuk menjelaskan hubungan antara variabel-variabel tersebut pada Pemerintah Kabupaten Malang.

### **Uji t Parsial**

Berdasarkan hasil uji t pada Model 2, Efektivitas Teknis ( $X_1$ ) tidak berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas Proses (Y) karena nilai thitung 0,849 < ttabel dan Sig. 0,403 > 0,05. Sebaliknya, Efektivitas Strategis ( $X_2$ ) dan Sistem Pengendalian Intern (M) terbukti berpengaruh positif dan signifikan, masing-masing dengan nilai thitung 3,124 dan 2,748 serta Sig. 0,004 dan 0,011. Dengan demikian, peningkatan efektivitas strategis dan penguatan sistem pengendalian intern berkontribusi nyata dalam meningkatkan akuntabilitas proses pada Pemerintah Kabupaten Malang.

### **Uji Mediasi (Bootstrapping)**

Hasil uji mediasi untuk jalur  $X_1 \rightarrow M \rightarrow Y$  menunjukkan bahwa baik pengaruh langsung maupun tidak langsung Efektivitas Teknis ( $X_1$ ) terhadap Akuntabilitas Proses (Y) tidak signifikan. Interval kepercayaan pada direct effect (-0,0714 hingga 0,1669) dan indirect effect melalui Sistem Pengendalian Intern (M) (-0,2991 hingga 0,2727) sama-sama melewati angka nol, sehingga dapat disimpulkan bahwa Sistem Pengendalian Intern tidak memediasi hubungan antara Efektivitas Teknis dan Akuntabilitas Proses pada Pemerintah Kabupaten Malang.

Sementara itu, uji mediasi untuk jalur  $X_2 \rightarrow M \rightarrow Y$  menunjukkan hasil yang signifikan. Direct effect Efektivitas Strategis ( $X_2$ ) terhadap Akuntabilitas Proses (Y) memiliki interval kepercayaan 0,2119 hingga 0,9907, dan indirect effect melalui M berada pada rentang 0,3205 hingga 0,6961 keduanya tidak melewati angka nol. Hal ini menegaskan bahwa Sistem

Pengendalian Intern berperan sebagai mediator signifikan, sehingga pengaruh Efektivitas Strategis terhadap Akuntabilitas Proses menjadi lebih kuat ketika didukung oleh sistem pengendalian intern yang efektif.

## **Pembahasan Penelitian**

### **1. Pengaruh efektivitas teknis terhadap sistem pengendalian intern**

Efektivitas Teknis ( $X_1$ ) terbukti tidak berpengaruh signifikan terhadap Sistem Pengendalian Intern (M), menunjukkan bahwa penerapan prosedur teknis belum mampu meningkatkan kualitas pengendalian intern secara nyata karena pemahaman pegawai terhadap mekanisme kontrol masih lemah dan pelaksanaannya cenderung administratif. Temuan ini sejalan dengan Kalimantan et al. (2025) dan Adam et al. (2025) yang menegaskan bahwa prosedur teknis tidak efektif tanpa dukungan kapasitas SDM, budaya organisasi yang kuat, serta pemahaman substansial terhadap mekanisme pengawasan. Keterbatasan anggaran, fasilitas monitoring, dan pelatihan (Pradila et al., 2024) turut memperkuat ketidaksignifikanan pengaruh  $X_1$ , berbeda dengan temuan Kutaraja et al. (2023), Imelia et al. (2021), dan Setyaningrum & Haryanto (2024) yang menunjukkan adanya pengaruh positif, kemungkinan karena tingkat kesiapan organisasi yang berbeda dalam menerapkan regulasi pengelolaan aset. Di Kabupaten Malang, implementasi SPIP yang diatur dalam PP No. 60 Tahun 2008 dan Permendagri No. 64 Tahun 2021 belum sepenuhnya terintegrasi dengan fungsi pengawasan, termasuk terkait aset idle, sertifikasi dan penyelesaian sengketa, penilaian, penghapusan, dan pemindahtanganan aset. Berdasarkan Agency Theory, lemahnya efektivitas teknis berpotensi menciptakan information asymmetry dan moral hazard ketika prosedur dijalankan secara formalitas. Penguatan SPI perlu dilakukan melalui peningkatan kompetensi SDM, penguatan budaya akuntabilitas, perbaikan koordinasi lintas unit, serta internalisasi prinsip pengelolaan aset yang selaras dengan tujuan strategis organisasi agar akuntabilitas proses dapat meningkat.

### **2. Pengaruh efektivitas strategis terhadap sistem pengendalian intern.**

Efektivitas Strategis ( $X_2$ ) terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap Sistem Pengendalian Intern (M), yang menunjukkan bahwa pengelolaan aset yang berorientasi pada nilai jangka panjang, optimalisasi fungsi, serta keselarasan dengan tujuan pembangunan daerah mampu memperkuat kualitas pengendalian intern di Pemerintah Kabupaten Malang. Temuan ini konsisten dengan penelitian Chariri (2024), yang menegaskan bahwa perencanaan strategis aset berkontribusi besar pada efektivitas pengendalian intern. Penjelasan teoretis melalui Agency Theory mendukung hasil ini, di mana pengelolaan aset yang strategis dapat

mengurangi information asymmetry dan moral hazard antara principal dan agent melalui pengawasan yang lebih terpadu. Penelitian Indriani & Siswantoro (2023), Bhakti & Widodo (2024), serta dukungan regulasi seperti PP No. 27 Tahun 2021 dan Permendagri No. 64 Tahun 2021 memperkuat temuan bahwa orientasi nilai dan perencanaan strategis mendorong peningkatan implementasi SPIP dan kualitas pengawasan internal.

Sejalan dengan itu, penelitian Fanani & Reviandani (2024), Juliana et al. (2025), Sundari et al. (2024), dan Felina & Mildawati (2021) menegaskan bahwa tata kelola aset yang strategis, disertai monitoring, evaluasi, serta peran aktif manajemen, berdampak langsung pada penguatan sistem pengendalian intern dan peningkatan transparansi serta akuntabilitas. Dalam konteks Kabupaten Malang, pendekatan strategis terbukti memberikan dampak lebih besar dibandingkan pendekatan teknis, karena menyentuh integrasi kebijakan, pengawasan berbasis risiko, dan pemanfaatan aset untuk pencapaian tujuan pembangunan daerah. Dengan demikian, efektivitas pengelolaan aset strategis tidak hanya memperkuat Sistem Pengendalian Intern (M), tetapi juga meningkatkan Akuntabilitas Proses (Y), sebagaimana ditegaskan oleh Dewi et al. (2025) bahwa integrasi pengelolaan strategis dengan SPIP menghasilkan akuntabilitas yang lebih tinggi dan terkendali.

### **3. Pengaruh efektivitas teknis terhadap akuntabilitas proses.**

Hasil regresi Model 2 menunjukkan bahwa Efektivitas Teknis ( $X_1$ ) tidak berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas Proses (Y), sehingga penerapan prosedur teknis pengelolaan aset di Pemerintah Kabupaten Malang belum mampu meningkatkan akuntabilitas secara substansial. Temuan ini konsisten dengan Sari (2023), yang menegaskan bahwa fokus pada aspek teknis saja tidak memadai tanpa dukungan sistem pengendalian intern dan keterlibatan manajemen sebagai penggerak utama tercapainya akuntabilitas. Sejalan dengan teori akuntabilitas (Mardiasmo, 2002; UNDP, 1997) dan pendekatan manajemen aset (Amaratunga & Baldry, 2002; Khadaroo & Shaikh, 2007), efektivitas teknis tidak dapat menghasilkan akuntabilitas apabila tidak disertai proses evaluasi, monitoring, dan penilaian kinerja yang berkelanjutan. Lemahnya pengaruh efektivitas teknis juga tercermin dari praktik pengelolaan aset yang lebih berorientasi administratif daripada evaluatif, ditambah rendahnya kapasitas SDM dan pemahaman aparatur mengenai akuntabilitas. Dalam perspektif Agency Theory, ketidakefektifan mekanisme monitoring memicu meningkatnya asimetri informasi dan moral hazard, sehingga prosedur teknis tidak mampu menghasilkan akuntabilitas yang memadai. Hal ini sejalan dengan temuan Alegre et al. (2024), Saskia et al. (2020), dan Taufiq (2019), yang

menunjukkan bahwa efektivitas teknis baru memberikan dampak signifikan apabila didukung teknologi, SOP yang kuat, serta kompetensi aparatur yang memadai. Dengan demikian, kondisi di Kabupaten Malang menunjukkan bahwa tanpa penguatan sistem pengendalian intern dan peningkatan kapasitas SDM, efektivitas teknis belum mampu berkontribusi langsung terhadap peningkatan akuntabilitas proses secara optimal.

#### **4. Pengaruh efektivitas strategis terhadap akuntabilitas proses.**

Hasil regresi Model 2 menunjukkan bahwa Efektivitas Strategis ( $X_2$ ) berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Proses ( $Y$ ), sehingga dapat disimpulkan bahwa pengelolaan aset yang berbasis nilai strategis mampu meningkatkan transparansi, pengawasan, dan pertanggungjawaban di Pemerintah Kabupaten Malang. Temuan ini sejalan dengan penelitian Fahlepi et al. (2025) dan Fadirah et al. (2025), yang menegaskan bahwa pengelolaan aset strategis mendorong terbentuknya sistem monitoring, dokumentasi, dan kontrol yang lebih kuat sehingga akuntabilitas proses meningkat. Peran aktif manajemen juga menjadi faktor penting, sebagaimana Panggabean & Octavia (2023) jelaskan bahwa keterlibatan pimpinan dalam pengawasan strategis aset secara signifikan memperkuat akuntabilitas organisasi. Regulasi seperti PP 27/2021, Permendagri 64/2021, Permendagri 19/2016, dan PP 60/2008 turut memperkuat implementasi efektivitas strategis karena menekankan pentingnya value creation, integrasi SPIP, serta pengendalian yang berkesinambungan. Melalui perspektif *Agency Theory*, strategi pengelolaan aset yang terarah mampu menekan asimetri informasi dan moral hazard, sehingga meningkatkan pertanggungjawaban pelaksana dalam setiap proses pengelolaan aset.

Temuan ini diperkuat oleh penelitian Jauhari & Rosdini (2024), Azhar et al. (2021), Arsik & Lawelai (2020), dan Ratna et al. (2025) yang konsisten menunjukkan bahwa perencanaan dan pengelolaan aset secara strategis berkontribusi besar terhadap peningkatan akuntabilitas publik. Efektivitas strategis tidak hanya terletak pada penyusunan rencana, tetapi juga pada konsistensi pelaksanaan, evaluasi, dan monitoring kinerja yang mendorong peningkatan kepatuhan internal serta pengurangan risiko penyalahgunaan aset. Dengan demikian, pengelolaan aset strategis yang terencana dan diawasi secara berkelanjutan menciptakan sinergi antara perencanaan, pelaksanaan, dan pengendalian, sehingga secara signifikan meningkatkan Akuntabilitas Proses ( $Y$ ). Oleh karena itu, Pemerintah Kabupaten Malang perlu terus memperkuat orientasi strategis dalam pengelolaan aset untuk memastikan tata kelola pemerintahan yang lebih akuntabel, efisien, dan berorientasi pada nilai publik.

**5. Pengaruh pengaruh sistem pengendalian intern terhadap akuntabilitas proses.**

Hasil bootstrapping menunjukkan bahwa Efektivitas Teknis ( $X_1$ ) tidak berpengaruh tidak langsung terhadap Akuntabilitas Proses ( $Y$ ) melalui Sistem Pengendalian Intern ( $M$ ), karena interval kepercayaan berada pada area yang tidak signifikan. Temuan ini sejalan dengan Sari (2024), yang menegaskan bahwa aspek teknis tidak mampu meningkatkan akuntabilitas tanpa dukungan pengawasan dan evaluasi risiko yang memadai. Sebaliknya, Efektivitas Strategis ( $X_2$ ) terbukti berpengaruh signifikan dan memperoleh respons positif dari responden, menandakan bahwa orientasi tujuan, pemenuhan kebutuhan publik, dan prioritas pembangunan lebih menentukan terbentuknya transparansi dan pertanggungjawaban. Lemahnya fungsi mediasi SPI dipengaruhi pendekatan pengendalian yang masih formalistik dan keterbatasan kompetensi aparatur, sebagaimana diungkapkan Puspita (2023). Dalam perspektif Agency Theory, kondisi ini menggambarkan mekanisme kontrol principal-agent yang belum berjalan optimal. Meskipun regulasi seperti PP 27/2021, PP 60/2008, dan Permendagri 19/2016 menekankan integrasi pengendalian intern, efektivitasnya sangat bergantung pada konsistensi implementasi dan kapasitas SDM (Syuhada et al., 2025), serta dukungan manajerial. Penelitian sebelumnya (Suyudha & Fidiana, 2021; Widodo et al., 2025; Ningsih et al., 2023) juga menegaskan bahwa SPI yang kuat mampu meningkatkan transparansi dan akuntabilitas. Karena itu, meskipun SPI terbukti berpengaruh langsung terhadap akuntabilitas, perannya sebagai mediator antara efektivitas teknis dan akuntabilitas masih lemah, sehingga peningkatan akuntabilitas memerlukan integrasi yang lebih komprehensif antara aspek teknis, strategis, dan pengendalian intern.

**6. Peran sistem pengendalian intern dalam memediasi pengaruh efektivitas teknis terhadap akuntabilitas proses.**

Hasil uji mediasi bootstrapping menunjukkan bahwa Efektivitas Strategis ( $X_2$ ) berpengaruh tidak langsung secara signifikan terhadap Akuntabilitas Proses ( $Y$ ) melalui Sistem Pengendalian Intern ( $M$ ), ditunjukkan oleh interval kepercayaan BootLLCI = 0,3205 hingga BootULCI = 0,6961 yang tidak mencakup angka 0. Temuan ini menegaskan bahwa SPIP berfungsi efektif sebagai mediator dalam hubungan tersebut, sejalan dengan temuan (S. P. Sari & Fuadi, 2024). Respon positif terhadap aspek pengawasan, monitoring, dan evaluasi dalam SPIP menunjukkan bahwa praktik pengendalian yang kuat mendukung peran mediasi  $M$ , konsisten dengan hasil uji mediasi yang signifikan. Dalam perspektif Agency Theory, efektivitas mediasi ini menggambarkan mekanisme kontrol yang mampu menekan asymmetric

information dan moral hazard antara principal dan agent. Hal ini dipertegas oleh penelitian Leylani et al., (2025) yang menyoroti pentingnya integrasi antara strategi aset, pengawasan manajerial, serta efektivitas SPIP. Kerangka regulasi seperti PP 27/2021, PP 60/2008, dan Permendagri 19/2016 turut memastikan bahwa pengelolaan aset strategis berjalan searah dengan prinsip pengendalian intern. Faktor kompetensi SDM dan pelaksanaan audit internal juga memperkuat fungsi mediasi ini, sebagaimana dijelaskan oleh (Hindriani et al., 2012) dan (Asmita & Marlina, 2025). Penelitian terdahulu (Anggi et al., 2021) turut mendukung bahwa SPIP secara konsisten menjadi penghubung penting antara efektivitas pengelolaan aset dan akuntabilitas publik. Dengan demikian, Sistem Pengendalian Intern (M) terbukti memainkan peran mediasi yang kuat, sehingga pengelolaan aset strategis akan berdampak optimal pada akuntabilitas proses apabila didukung oleh pengawasan internal yang efektif, regulasi yang memadai, serta kapasitas SDM yang kompeten.

#### **7. Peran sistem pengendalian intern dalam memediasi pengaruh efektivitas strategis terhadap akuntabilitas proses.**

Hasil bootstrapping menunjukkan bahwa Efektivitas Strategis ( $X_2$ ) berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas Proses (Y) melalui Sistem Pengendalian Intern (M), dibuktikan dengan rentang BootLLCI–BootULCI yang tidak melewati angka 0. Temuan ini sejalan dengan Agency Theory, di mana SPIP berperan sebagai mekanisme pengawasan yang meminimalkan asymmetric information dan moral hazard, sehingga strategi pengelolaan aset dapat dijalankan secara akuntabel. Dukungan regulasi seperti PP No. 60 Tahun 2008 serta temuan empiris (Mariska et al., 2025) memperkuat bahwa integrasi antara strategi aset dan SPIP meningkatkan transparansi, efisiensi, dan akuntabilitas.

Penelitian terdahulu (Jumarni & Zulfikar, 2025) juga menegaskan bahwa sistem pengendalian intern merupakan mediator penting dalam hubungan antara efektivitas strategis dan akuntabilitas. Dengan demikian, SPIP terbukti memediasi secara signifikan pengaruh Efektivitas Strategis ( $X_2$ ) terhadap Akuntabilitas Proses (Y) di Kabupaten Malang. Secara praktis, penguatan SPIP melalui integrasi strategi, peningkatan kapasitas SDM, dan audit berkelanjutan menjadi langkah penting untuk memastikan akuntabilitas proses yang berkelanjutan.

**D. KESIMPULAN DAN SARAN****Kesimpulan**

Hasil penelitian menunjukkan bahwa efektivitas teknis tidak berpengaruh signifikan terhadap sistem pengendalian intern maupun akuntabilitas proses, sehingga perbaikan pada aspek teknis belum mampu meningkatkan kualitas kontrol internal dan akuntabilitas. Sebaliknya, efektivitas strategis berpengaruh positif dan signifikan terhadap sistem pengendalian intern serta akuntabilitas proses, menegaskan pentingnya pendekatan pengelolaan aset yang berorientasi jangka panjang dan optimalisasi nilai guna. Sistem pengendalian intern juga terbukti meningkatkan akuntabilitas proses dan berperan sebagai mediator signifikan dalam hubungan antara efektivitas strategis dan akuntabilitas proses, namun tidak memediasi pengaruh efektivitas teknis. Temuan ini menegaskan bahwa penguatan strategi pengelolaan aset yang didukung sistem pengendalian intern yang efektif menjadi kunci utama dalam meningkatkan akuntabilitas proses di Pemerintah Kabupaten Malang.

**Saran**

Penelitian selanjutnya disarankan menambahkan variabel seperti budaya organisasi, kompetensi SDM, atau teknologi informasi serta menggunakan sampel lebih luas untuk memperkuat generalisasi temuan. Secara praktis, Pemerintah Kabupaten Malang perlu meningkatkan efektivitas strategis dan memperkuat sistem pengendalian intern melalui pengembangan SDM, penyempurnaan prosedur, dan pemanfaatan teknologi. Meski efektivitas teknis belum berpengaruh signifikan, standar operasional tetap harus dipertahankan guna mendukung efisiensi dan akuntabilitas di masa mendatang.

**DAFTAR PUSTAKA**

- Adam, B., Ramadhan, A. A., & Wulansari, F. (2025). Pertanggungjawaban Beneficial Ownership pada Korporasi Waralaba yang Terlibat Wanprestasi. *NOTARIUS*, 18(3), 845–864.
- Alegre, C. L., Usman, U., & Victorson Taruh. (2024). Pengaruh Pemanfaatan Teknologi Dan Transparansi Terhadap Kinerja Pemerintah Desa Dengan Akuntabilitas Sebagai Variabel Intervening (Studi Kasus Pada Pemerintah Desa Kecamatan Kabila Bone Kabupaten Bone Bolango Provinsi Gorontalo). *Jurnal Buana Akuntansi*, 9(1), 26–40. <https://doi.org/10.36805/akuntansi.v9i1.6427>

- Anggi, Basri, Y. M., & Rofika. (2021). Moderasi Sistem Pengendalian Internal Pemerintah Pada Pengaruh Sakd, Simda, Dan Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Efektivitas Pengelolaan Keuangan Daerah. *Jurnal Akuntansi*, 15(1), 1–24.
- Arsik, S. F., & Lawelai, H. (2020). Penerapan Akuntabilitas, Efektivitas, Dan Transparansi Dalam Mewujudkan Good Governance: Studi Pemerintah Desa Banabungi. *Jurnal Studi Ilmu Pemerintahan*, 1(1), 1–7. <https://doi.org/10.35326/jsip.v1i1.523>
- Asmita, D., & Marlina, L. (2025). Pengaruh Audit Internal dan Sistem Informasi Akuntansi dalam Menunjang Efektivitas Pengendalian Internal ( Studi Kasus Pada Inspektorat Kabupaten Aceh Barat ). *Jurnal Inovasi Ekonomi Syariah Dan Akuntansi*, 2(4), 219–235.
- Azhar, I. N., Maulana, I., & Lubis, S. I. S. (2021). Pengaruh transparansi dan akuntabilitas terhadap pengelolaan sumber daya manusia. *Jurnal Education and Development*, 9(1), 520–527.
- Bhakti, I. D., & Widodo, U. P. W. (2024). Peranan Pengendalian Internal Dalam Meningkatkan Kualitas Audit Internal. *Jurnal Ilmiah Ekonomi Manajemen Bisnis Dan Akuntansi*, 1(2), 750–759.
- Chariri, D. A. (2024). Pengaruh Aset, Belanja Daerah, Total Aset Dan Total Belanja Terhadap Maturitas Spip (Sistem Pengendalian Intern Pemerintah) Pemerintah Daerah Jawa Barat. *Diponegoro Journal of Accounting*, 13(2), 1–15. <http://ejournal-s1.undip.ac.id/index.php/accounting>
- Clodya, F., Nursyidah, Mazura, D., & Rahim, R. (2025). Efektivitas Regulasi Pengelolaan Aset Negara Dalam Meningkatkan Pendapatan Negara. *Triwikrama: Jurnal Multidisiplin Ilmu Sosial*, 6(12).
- Dewi, A. K., Sibarani, B. K., Saputra, E., Norazlina, N., Susanti, S., Syafira, Y., & Munakalla, Y. (2025). Strategi Efektif Pengendalian Internal dalam Keamanan Sistem Informasi Akuntansi untuk Perlindungan Data Keuangan. *Jurnal Ilmiah Raflesia Akuntansi*, 11(1), 138–148. <https://doi.org/10.53494/jira.v11i1.838>
- Fadirah, A. N., Utamingtyas, T. H., & Khairunnisa, H. (2025). Analisis Pengendalian Internal Dalam Perencanaan Kebutuhan Aset Barang Milik Negara Oleh Kantor Pusat Direktorat Jenderal Bea Dan Cukai. *Jurnal Akuntansi, Perpajakan Dan Auditing*, 6(1), 159–169.
- Fahlepi, S., Sobri, K. M., Lionardo, A., & Nadjib, A. (2025). Digital Leadership dalam Pengelolaan Aset untuk Mencapai Akuntabilitas Publik Pemerintah Daerah Sumatera

- Selatan. *Jurnal Manajemen Pendidikan Dan Ilmu Sosial*, 6(3), 2205–2218.  
<https://doi.org/10.38035/jmpis.v6i3.4622>
- Fanani, M. N., & Reviandani, W. (2024). Sistem Pengendalian Intern Pengeluaran Kas Dalam Pengelolaan Permintaan Alat Laboratorium Di Pt. Xyz. *Jurnal Ilmiah Manajemen, Ekonomi, & Akuntansi (MEA)*, 8(3), 2686–2707. <https://doi.org/10.31955/mea.v8i3.4802>
- Felina, A., & Mildawati, T. (2021). Pengaruh Akuntabilitas, Transparansi, Dan Sistem Pengendalian Internal Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah. *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi*, 10(9), 7–8.
- Frimansyah, A. (2024). Jurnal Desentralisasi Fiskal , Ekonomi , dan Keuangan Daerah Transformasi Pengelolaan Aset Daerah : Penguatan Pengendalian Internal dan Integrasi Teknologi untuk Optimalisasi BMD. *Jurnal Devis*, 14(12).
- Hindriani, N., Hanafi, I., & Domai, T. (2012). Sistem Pengendalian Intern Pemerintah ( SPIP ) Dalam Perencanaan dan Pelaksanaan Anggaran di Daerah ( Studi Pada Dinas Kesehatan Kabupaten Madiun ). *Wacana*, 15(3), 1–9.
- Imelia, D., Rahayu, S., & Wiralestari. (2021). Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Partisipasi Penyusunan Anggaran, Pemanfaatan Teknologi Informasi Dan Sistem Pengendalian Internal Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemda Kerinci. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Universitas JAMB*, 6(3), 119–123.  
<https://doi.org/10.18356/9789210051927c006>
- Indriani, R., & Siswantoro, D. (2023). Evaluasi Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) pada Satuan Kerja X. *Owner*, 7(4), 3006–3017.  
<https://doi.org/10.33395/owner.v7i4.1656>
- Jauhari, S. H. P., & Rosdini, D. (2024). Efektivitas Penerapan Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Sakip) Pada Badan Perencanaan Pembangunan, Riset, Dan Inovasi Daerah (Bapperida) Kota Bandar Lampung Guna Mewujudkan Good Governance. *Neraca Manajemen, Ekonomi*, 6(4), 1–11.
- Juliana, M., Periansya, & Satriawan, I. (2025). Faktor – Faktor Yang Mempengaruhi Efektivitas Sistem Pengendalian Intern (Studi Pada OPD Pemerintah Provinsi Sumatera Selatan). *JEMSI (Jurnal Ekonomi, Manajemen, Dan Akuntansi)*, 11(1), 366–376.  
<https://doi.org/10.35870/jemsi.v11i1.3665>
- Jumarni, & Zulfikar, A. (2025). Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Dana Desa. *Jurnal Nusa Akuntansi*, 2(2), 767–787.

- Kaligis, E. A., Kalangi, L., & Gamaliel, H. (2021). Analisis Pengelolaan Aset Tetap Sekolah Negeri Di Lingkungan Pemerintah Kabupaten Minahasa Utara. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Auditing "GOODWILL"*, 12(2), 207–224.
- Kalimantari, R. N. P., Ikhsan, S., Haryono, H., Rusliyawati, R., & Astarani, J. (2025). Implementation of the Government Internal Control System in Accounting and Financial Reporting Practices: A Case Study at the Southeast Pontianak Sub-District Office. *Buletin Poltanesa*, 26(1), 115–121. <https://doi.org/10.51967/tanesa.v26i1.3383>
- Kutaraja, P., Aceh, B., Kutaraja, P., & Aceh, B. (2023). Pemanfaatan Teknologi Informasi Dan Penerapan Pengendalian Intern Kas. *Jurnal HEI EMA*, 2(2), 43–53.
- Leylani, Q., Mozes, R., Muskanan, M. W., & Mutiara, I. (2025). Evaluasi Sistem Pengendalian Internal Atas Pengelolaan Aset Tetap Daerah Pada BPKAD Kabupaten Kupang. *Jurnal Mirai Management*, 10(2), 21–28.
- Mardiasmo. (2002). *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*. Andi.
- Mariska, R., Umami, R., & Sofiah. (2025). Strategi Pengelolaan Aset pemerintah Provinsi Jawa Timur untuk Meningkatkan PAD di UPT BLK Jember Refi. *Jurnal Ekonomi, Manajemen Pariwisata Dan Perhotelan*, 4(3), 466–479.
- Masanae, W., Morasa, J., S, N., & Budiarmo. (2022). Evaluasi Penerapan Sistem Pengendalian Internal Pengeluaran Kas pada Kantor Kecamatan Malalayang Manado. *Jurnal LPPM Bidang EkoSosBudKum (Ekonomi, Sosial, Budaya, Dan Hukum)*, 5(2), 243–252.
- Nashihah, D., Rachman, R. A., Binada, U., Nastiti, B., & Yulitasari, L. D. (2023). Strategi Peningkatan Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kota Malang. *Jurnal Pangripta*, 6(1), 1138–1147.
- Ningsih, N. E., Kaukab, M. E., & Azka, M. G. M. (2023). Peran Sistem Pengendalian Internal dalam Meningkatkan Kualitas Laporan. *Jurnal Akuntansi, Manajemen & Perbankan Syariah*, 3(3). <https://doi.org/10.32699/jamasy.v3i3.5378>
- Panggabean, Octavia, A. & N. (2023). Penerapan Prinsip Akuntabilitas Pada Kinerja Rumah Sakit Umum di Medan. *JAFTA: Journal Maranatha*, 5(2), 52–64.
- Pradila, Y., Astuty, W., & Hanum, Z. (2024). Pengaruh Perencanaan Anggaran, Pelaksanaan Anggaran Dan Kualitas Sumber Daya Manusia Terhadap Penyerapan Anggaran Dengan Sistem Pengendalian Internal Sebagai Variabel Moderasi. *EKOMA: Jurnal Ekonomi, Manajemen, Akuntansi*, 4(1), 2289–2320.

- Puspita, R. W. (2023). Peran Sistem Pengendali Intern Sebagai Variabel Intervening Pada Pengaruh Kompetensi SDM Dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan. *INNOVATIVE: Journal Of Social Science Research*, 3(5), 9999–10013.
- Ratna, A., Devi, S., Prahasti, N. K., Putri, K., & Dewi, R. (2025). Transparansi dan Akuntabilitas: Strategi Dalam Mencegah Fraud di PT Multi Karya Liftindo  
Transparency and Accountability : Strategy in Preventing Fraud at PT Multi Karya Liftindo. *Jurnal Kolaboratif Sains*, 8(5), 2357–2368.  
<https://doi.org/10.56338/jks.v8i5.7479>
- Sari, S. P., & Fuadi, F. (2024). Pengaruh Spip Dan Transparansi Terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Daerah : Apakah Change Management Dan Pergantian Kepemimpinan Mampu Memoderasi ? *Jurnal Studi Akuntansi Dan Keuangan*, 7(2), 383–406.
- Sariono, E., & Sitorus, M. (2024). Prinsip Good Governance Dalam Pengelolaan Keuangan Daerah Pemerintah Kota Depok. *Journal of Economic, Bussines and Accounting (COSTING)*, 7(5), 3580–3587. <https://doi.org/10.31539/costing.v7i5.12128>
- Saskia, N. A., Amin, M., & Junaidi. (2020). Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Perwujudan Nilai Transparansi, Pengendalian Akuntansi, Akuntabilitas, Value for Money Terhadap Pengelolaan Akuntansi Keuangan Sektor Publik. *E-Jra*, 9(11), 53–72.
- Setyaningrum, L. I., & Haryanto, H. (2024). Pengaruh Pemanfaatan Teknologi Informasi , Sistem Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan Komitmen Organisasi Sebagai. *Diponegoro Journal of Accounting*, 13(1), 1–15.
- Sundari, A., Lestari, D. F., & Darmawulan, L. M. (2024). Pengaruh Implementasi Perencanaan Strategis Pembinaan Dan Pengawasan Inspektorat Kota Cilegon Dalam Mewujudkan Visi Dan Misi Pemerintah Kota Cilegon. *Jurnal Manajemen Dan Bisnis (JUMANIS-BAJA)*, 6(2), 79–97. <https://doi.org/10.47080/jmb.v6i2.3330>
- Suyudha, A. D., & Fidiana, F. (2021). Penerapan Sistem Pengendalian Intern Dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan. *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi*, 10(10).
- Syuhada, W. A., W, A. M., Sihite, M., & Zulkifli. (2025). Strategi Pengendalian Konten Internet Ilegal Direktorat Pengendalian Aplikasi Infomartika. *Jurnal Ekonomi, Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi*, 4(2), 187–224.

- Taufiq, A. R. (2019). Penerapan Standar Operasional Prosedur (Sop) Dan Akuntabilitas Kinerja Rumah Sakit. *Jurnal Profita*, 12(1), 56.  
<https://doi.org/10.22441/profita.2019.v12.01.005>
- United Nations Development Programme (UNDP). (1997). *Governance for Sustainable Human Development*. UNDP Policy Document.
- Widodo, N. A., Arofah, A. A., & Maharani, D. A. (2025). Pengaruh SPI , SAKD , SAP dan Transparansi terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Purbalingga Universitas Perwira Purbalingga. *Prosiding Seminar Nasional Ilmu Ekonomi Dan Akuntansi Volume*, 2(2), 53–68..