Reinterpretasi Varians Anggaran: *Sensemaking Auditee* dan Paradoks Akuntabilitas Publik dalam Perspektif Akuntansi Syariah pada DPUPR Jember

Andini Risma Ilhami[1], Annisa Zahrotun Hasana[2], Luluk Musfiroh[3]
[1,2,3]Universitas Islam Negeri Kiai Haji Achmad Siddiq Jember
Korespondensi Email : ilhamiandini68@gmail.com[1], anisa241204@gmail.com[2], lulukm88@uinkhas.ac.id[3]

Abstract
This study examines how auditees interpret budget variance through sensemaking processes, how these interpretations shape public accountability practices, and how such practices can be understood from an Islamic accounting perspective. Using an interpretive qualitative case-study design at the Public Works and Spatial Planning Agency of Jember Regency, data were collected through in-depth interviews, observation, and document analysis involving actors directly engaged in budget management and accountability. The findings show that budget variance is interpreted not merely as a numerical deviation, but as a context-dependent phenomenon shaped by procurement outcomes, price changes, field conditions, organizational experience, and institutional pressures. Auditees construct accountability by combining documentary evidence with explanatory narratives to establish the reasonableness of variance before auditors. This process also reveals a tension between formal and substantive accountability, including a tendency toward symbolic compliance when procedural completeness becomes more prominent than substantive evaluation. From an Islamic accounting perspective, budget management is understood as amanah, yet its substantive realization remains constrained by administrative and performance pressures. The study contributes to interpretive public-sector accounting by conceptualizing budget variance as a socially negotiated accountability signal formed through the interaction of auditee sensemaking, institutional legitimacy, and Islamic normative values.
Keywords: *Budget Variance, Accountability, Sensemaking, Symbolic Compliance, Islamic Accounting.*

Abstrak
Penelitian ini bertujuan memahami bagaimana auditee memaknai varians anggaran melalui proses sensemaking, menganalisis bagaimana pemaknaan tersebut membentuk praktik akuntabilitas publik, serta menginterpretasikan praktik tersebut dalam perspektif akuntansi syariah. Penelitian menggunakan pendekatan kualitatif interpretif dengan desain studi kasus pada Dinas Pekerjaan Umum dan Penataan Ruang Kabupaten Jember. Data diperoleh melalui wawancara mendalam, observasi, dan dokumentasi terhadap aktor yang terlibat langsung dalam pengelolaan dan pertanggungjawaban anggaran. Hasil penelitian menunjukkan bahwa varians tidak semata-mata dipahami sebagai deviasi numerik, tetapi sebagai fenomena kontekstual yang dipengaruhi hasil pengadaan, perubahan harga, kondisi lapangan, pengalaman organisasi, dan tekanan institusional. Auditee membangun akuntabilitas melalui kombinasi bukti administratif dan narasi penjelas untuk menunjukkan kewajaran varians kepada auditor. Proses tersebut memperlihatkan ketegangan antara akuntabilitas formal dan substantif,

termasuk kecenderungan symbolic compliance ketika kelengkapan prosedural lebih menonjol daripada evaluasi substantif. Dalam perspektif akuntansi syariah, pengelolaan anggaran dipahami sebagai amanah, tetapi realisasi substantifnya masih berhadapan dengan tekanan administratif dan kinerja. Penelitian ini mengonseptualisasikan varians anggaran sebagai *socially negotiated accountability signal* yang terbentuk melalui interaksi *sensemaking auditee*, legitimasi institusional, dan nilai normatif Islam.
Kata kunci: Varians Anggaran, Akuntabilitas, *Sensemaking, Symbolic Compliance*, Akuntansi Syariah

Pendahuluan

Dalam beberapa dekade terakhir, akuntabilitas keuangan publik menjadi agenda utama reformasi sektor publik di berbagai negara. Penerapan penganggaran berbasis kinerja, penguatan sistem audit, serta transparansi pelaporan keuangan diyakini mampu meningkatkan kualitas tata kelola pemerintahan (Chindy Manika Sari et al., 2026). Transparansi dan akuntabilitas menjadi unsur penting dalam menjaga kepercayaan publik terhadap pengelolaan keuangan lembaga sektor publik maupun lembaga berbasis syariah (Sobri & Fununi, n.d.). Namun demikian, berbagai temuan empiris menunjukkan adanya ketegangan mendasar: tingginya tingkat penyerapan anggaran tidak selalu diikuti oleh peningkatan kualitas akuntabilitas dan efektivitas belanja publik. Kondisi ini menimbulkan pertanyaan kritis mengenai sejauh mana indikator kuantitatif, seperti realisasi anggaran dan varians, benar-benar mencerminkan akuntabilitas yang substantif (Wahbi & Benazzou, 2024).

Dalam praktik konvensional, varians anggaran dipahami sebagai selisih antara rencana dan realisasi yang berfungsi sebagai alat evaluasi efisiensi dan kinerja (Selfira et al., 2026). Pendekatan ini berangkat dari asumsi bahwa informasi akuntansi bersifat objektif, netral, dan bebas dari pengaruh sosial. Namun, asumsi tersebut semakin dipersoalkan dalam perkembangan literatur akuntansi kontemporer yang menempatkan angka akuntansi sebagai hasil konstruksi sosial. Dalam perspektif *Interpretive Accounting*, varians anggaran tidak sekadar merepresentasikan kondisi keuangan, melainkan juga mencerminkan proses interpretasi, kepentingan, dan relasi kekuasaan yang melingkupi aktor organisasi (Dita Herdian, 2026).

Dalam konteks audit sektor publik, varians anggaran menjadi objek evaluasi yang tidak hanya bersifat teknis, tetapi juga sarat dengan makna (Jennings, 2012). Aktor yang diaudit (auditee) tidak semata-mata menerima hasil audit secara pasif, melainkan secara aktif membangun dan menegosiasikan makna atas varians yang terjadi (Xu et al., 2023). Melalui perspektif *Sensemaking Theory*, proses ini dipahami sebagai upaya aktor dalam merespons situasi yang ambigu dan penuh tekanan, seperti ketika menghadapi deviasi anggaran (Fisher, 2024). Praktik akuntansi juga dipengaruhi oleh nilai sosial dan spiritual yang membentuk cara individu memaknai aktivitas keuangan dalam organisasi (Wildan et al., 2022). Varians dapat dimaknai sebagai konsekuensi teknis yang wajar, sebagai indikator kinerja, atau bahkan sebagai ancaman terhadap legitimasi yang perlu dikelola melalui narasi tertentu (Green & Dikmen, 2022). Hal ini sejalan dengan prinsip tabayyun

dalam Islam yang menekankan pentingnya ketelitian dalam memeriksa informasi keuangan agar tidak menimbulkan kerugian publik (Baj et al., 2023). Dengan demikian, varians anggaran berpotensi menjadi arena konstruksi makna yang memengaruhi bagaimana akuntabilitas direpresentasikan.

Proses konstruksi makna tersebut tidak terlepas dari tekanan institusional yang membentuk perilaku organisasi sektor publik. Dalam kerangka *Institutional Theory*, organisasi cenderung menyesuaikan praktiknya terhadap tuntutan regulasi, norma profesional, dan ekspektasi eksternal demi memperoleh legitimasi (Wu & Y. Choi, 2022). Akibatnya, pengelolaan varians anggaran tidak selalu berorientasi pada perbaikan substantif, tetapi dapat bergeser menjadi praktik simbolik, seperti kepatuhan administratif semata (*symbolic compliance*) (Iziduh et al., 2021). Kondisi ini memunculkan kesenjangan antara akuntabilitas formal yang tercermin dalam laporan dan prosedur dengan akuntabilitas substantif yang mencerminkan kualitas pengelolaan keuangan secara nyata. Akuntabilitas pengelolaan anggaran tidak hanya berkaitan dengan penyusunan laporan keuangan, tetapi juga menyangkut kemampuan organisasi dalam mempertanggungjawabkan penggunaan dana secara substantif (Is'adi & Mauliyah, 2022).

Di Indonesia, fenomena tersebut masih relevan, sebagaimana tercermin dalam berbagai temuan audit terkait ketidaktepatan perencanaan, keterlambatan pelaksanaan program, serta kelemahan pengendalian internal (Firmansyah & Wibowo, 2025). Meskipun sistem pengelolaan keuangan daerah telah mengalami modernisasi, varians anggaran sering kali diperlakukan sebagai isu administratif yang harus dijelaskan secara prosedural, bukan sebagai fenomena yang perlu dipahami secara kritis (Rizki et al., 2024). Hal ini membuka ruang bagi terbentuknya narasi defensif yang berpotensi mengaburkan makna substantif dari varians itu sendiri.

Dari perspektif normatif, kondisi ini menjadi semakin kompleks ketika dikaitkan dengan nilai-nilai akuntansi syariah. Prinsip amanah, keadilan *(adl)*, dan transparansi menempatkan akuntabilitas tidak hanya sebagai kewajiban administratif, tetapi juga sebagai tanggung jawab moral dan spiritual. Dalam perspektif akuntansi syariah, pengelolaan keuangan dipandang sebagai bentuk amanah yang harus dilaksanakan secara jujur, transparan, dan bertanggung jawab (Mukaromah et al., 2023). Dalam kerangka ini, varians anggaran tidak sekadar deviasi angka, melainkan refleksi dari integritas dalam pengelolaan amanah public (Andinah Alfia Azzahra et al., 2025). Namun, dominasi logika teknokratis dan tekanan institusional berpotensi mereduksi nilai-nilai tersebut menjadi formalitas belaka, sehingga memunculkan ketegangan antara idealitas normatif dan realitas praktik birokrasi (Kurlberg, 2022).

Literatur mengenai varians anggaran umumnya menempatkan varians sebagai indikator evaluasi efisiensi, kinerja, atau penyimpangan antara perencanaan dan realisasi, sedangkan studi akuntabilitas sektor publik lebih banyak menitikberatkan pada kepatuhan, transparansi, dan kualitas pelaporan. Perspektif tersebut belum sepenuhnya menjelaskan bagaimana aktor yang bertanggung jawab atas anggaran

menginterpretasikan varians ketika berhadapan dengan ketidakpastian operasional dan tekanan audit. Pada saat yang sama, literatur sensemaking menjelaskan proses pembentukan makna dalam situasi ambigu, sementara *Institutional Theory* menerangkan respons organisasi terhadap tuntutan legitimasi; namun hubungan kedua perspektif tersebut dengan nilai amanah, keadilan, dan pertanggungjawaban dalam akuntansi syariah belum dibangun secara terintegrasi dalam kajian varians anggaran sektor publik. Celah tersebut menjadi dasar penelitian ini untuk melihat varians bukan hanya sebagai selisih numerik, tetapi sebagai arena tempat makna, legitimasi, dan tanggung jawab normatif dinegosiasikan oleh auditee.

Berdasarkan kesenjangan tersebut, penelitian ini bertujuan mengeksplorasi reinterpretasi varians anggaran melalui proses *sensemaking auditee* dalam konteks tekanan institusional serta menganalisis implikasinya terhadap akuntabilitas keuangan publik dalam perspektif akuntansi syariah. Kebaruan penelitian terletak pada integrasi tiga lapisan analisis yang cenderung dibahas secara terpisah, yaitu sensemaking pada tingkat aktor, tekanan legitimasi pada tingkat organisasi, dan akuntabilitas syariah pada tingkat normatif. Melalui integrasi tersebut, penelitian ini mengusulkan pemahaman varians anggaran sebagai *socially negotiated accountability signal*, yakni sinyal akuntabilitas yang maknanya tidak melekat secara otomatis pada besar-kecilnya selisih anggaran, tetapi dibentuk melalui interpretasi auditee, dukungan bukti, narasi pertanggungjawaban, dan penilaian institusional atas kewajaran varians.

Dinas Pekerjaan Umum dan Penataan Ruang Kabupaten Jember dipilih sebagai konteks empiris karena pengelolaan pekerjaan infrastruktur berhadapan dengan perubahan harga, hasil pengadaan, penyesuaian pekerjaan, kondisi teknis lapangan, serta tuntutan penyelesaian administrasi dalam satu tahun anggaran. Dalam situasi tersebut, selisih antara rencana dan realisasi tidak hanya menimbulkan persoalan pengukuran kinerja, tetapi juga menuntut aktor organisasi untuk menjelaskan, membenarkan, dan mengomunikasikan penyebab varians kepada pihak pemeriksa. Konteks ini memungkinkan penelitian mengamati secara lebih dekat bagaimana angka varians memperoleh makna melalui interaksi antara pengalaman auditee, tuntutan institusional, dan mekanisme pertanggungjawaban organisasi. Secara akademik, penelitian diharapkan memperkuat literatur akuntansi sektor publik dan akuntansi syariah, sekaligus menawarkan implikasi bagi pengembangan akuntabilitas keuangan publik yang lebih substantif dan berbasis nilai.

Berdasarkan tujuan tersebut, penelitian ini diarahkan pada tiga pertanyaan penelitian: (1) bagaimana auditee memaknai varians anggaran dalam proses sensemaking; (2) bagaimana pemaknaan tersebut membentuk praktik akuntabilitas dan kecenderungan symbolic compliance; dan (3) bagaimana praktik tersebut dapat diinterpretasikan berdasarkan prinsip akuntansi syariah, khususnya amanah, keadilan, dan transparansi?

Metode

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan paradigma interpretif dan desain studi kasus untuk memahami bagaimana auditee memaknai varians anggaran melalui proses sensemaking serta bagaimana pemaknaan tersebut berhubungan dengan praktik akuntabilitas keuangan publik dalam perspektif akuntansi syariah. Studi kasus dilakukan pada Dinas Pekerjaan Umum dan Penataan Ruang Kabupaten Jember karena konteks pengelolaan anggaran infrastruktur menghadirkan dinamika pelaksanaan dan tekanan pertanggungjawaban yang relevan dengan fokus penelitian. Informan dipilih menggunakan purposive sampling berdasarkan keterlibatan langsung dalam perencanaan, pelaksanaan, pengendalian, atau pertanggungjawaban anggaran. Kelompok informan mencakup Pejabat Pembuat Komitmen (PPK), Pejabat Pelaksana Teknis Kegiatan (PPTK), bendahara, dan staf pengelola keuangan yang memiliki pengalaman empiris dalam menghadapi serta menjelaskan varians anggaran.

Pengumpulan data dilakukan melalui wawancara mendalam, observasi, dan dokumentasi. Wawancara digunakan untuk menggali pengalaman, interpretasi, dan cara informan menjelaskan penyebab serta kewajaran varians; observasi digunakan untuk memahami konteks kerja dan interaksi organisasi; sedangkan dokumentasi digunakan untuk menelaah laporan keuangan, dokumen anggaran, dan hasil audit yang relevan. Analisis dilakukan secara iteratif melalui reduksi data, penyajian data, identifikasi pola makna, dan penarikan kesimpulan. Pada tahap interpretasi, data diarahkan untuk mengidentifikasi pola mengenai normalisasi varians, pembentukan narasi pertanggungjawaban, tekanan audit, kecenderungan *symbolic compliance*, serta pemaknaan amanah dalam praktik pengelolaan anggaran.

Kredibilitas data dijaga melalui triangulasi sumber dengan membandingkan informasi dari aktor yang memiliki fungsi berbeda dalam pengelolaan anggaran, serta triangulasi metode dengan mengonfrontasikan hasil wawancara, observasi, dan dokumen yang relevan. *Member check* digunakan untuk mengonfirmasi kesesuaian interpretasi peneliti dengan pengalaman yang disampaikan informan. Analisis teoritis mengintegrasikan *Sensemaking Theory* untuk membaca proses pembentukan makna pada tingkat aktor, *Institutional Theory* untuk memahami tekanan legitimasi pada tingkat organisasi, konsep akuntabilitas publik untuk menilai ketegangan antara kepatuhan formal dan substantif, serta perspektif akuntansi syariah untuk merefleksikan dimensi amanah, keadilan, dan transparansi.

Hasil dan Diskusi

Pemaknaan Varians Anggaran oleh *Auditee* dalam Proses *Sensemaking*

Berdasarkan hasil penelitian, ditemukan bahwa *auditee* memaknai varians anggaran bukan sebagai sekadar selisih antara rencana dan realisasi, melainkan sebagai fenomena yang wajar dalam proses pelaksanaan anggaran. Varians dipahami sebagai bagian dari dinamika pekerjaan sehari-hari yang tidak dapat dihindari, terutama dalam konteks sektor publik yang memiliki tingkat kompleksitas tinggi serta dipengaruhi oleh berbagai kondisi yang bersifat dinamis. Hal ini terlihat dari jawaban informan yang

menyebutkan bahwa varians dapat terjadi karena berbagai faktor, baik yang bersifat teknis maupun nonteknis. Faktor teknis berkaitan dengan proses pelaksanaan kegiatan dan mekanisme penganggaran yang dalam praktiknya sering mengalami perubahan atau penyesuaian, sedangkan faktor nonteknis berkaitan dengan kondisi eksternal yang berada di luar perencanaan organisasi, seperti perubahan situasi di lapangan, kebijakan, maupun kondisi tertentu yang memengaruhi jalannya kegiatan. Selain itu, adanya perubahan anggaran, penyesuaian kebutuhan organisasi, serta ketidakpastian dalam pelaksanaan kegiatan juga menjadi penyebab munculnya varians. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa realisasi anggaran tidak selalu dapat berjalan sesuai dengan perencanaan awal karena pelaksanaan kegiatan di sektor publik sangat dipengaruhi oleh situasi aktual yang berkembang selama proses berlangsung. Oleh karena itu, varians tidak dipersepsikan sebagai bentuk kegagalan perencanaan atau kesalahan dalam pengelolaan anggaran, tetapi lebih sebagai konsekuensi logis dari proses implementasi anggaran yang bersifat kompleks, fleksibel, dan dipengaruhi oleh berbagai dinamika organisasi maupun lingkungan eksternal.

Secara ilmiah, temuan ini dapat dijelaskan melalui teori sensemaking yang dikemukakan oleh Weick, yang menekankan bahwa individu dalam organisasi membangun makna atas peristiwa yang ambigu melalui proses interpretasi yang dipengaruhi oleh pengalaman, interaksi sosial, dan konteks organisasi (Fisher, 2024). Dalam penelitian ini, varians anggaran merupakan fenomena yang ambigu karena tidak selalu memiliki penyebab yang tunggal dan jelas. Oleh karena itu, auditee tidak langsung menilai varians sebagai masalah, melainkan berusaha memahami terlebih dahulu melalui diskusi dengan rekan kerja dan melihat kembali pengalaman sebelumnya. Proses ini menunjukkan bahwa pemaknaan varians bersifat interpretatif, di mana makna tidak berasal dari angka itu sendiri, tetapi dari bagaimana individu memahaminya dalam konteks tertentu.

Lebih lanjut, proses sensemaking dalam penelitian ini menunjukkan karakteristik retrospektif, yaitu pemahaman terhadap varians dibangun dengan merujuk pada pengalaman sebelumnya. Informan yang memiliki pengalaman kerja lebih panjang cenderung menggunakan pengalaman terdahulu sebagai referensi ketika memahami perubahan anggaran tahunan, penyesuaian kebutuhan, atau perubahan komponen belanja. Temuan tersebut menunjukkan bahwa pengalaman berfungsi sebagai salah satu sumber pembentukan makna dalam proses sensemaking, bukan sebagai penentu tunggal cara auditee menafsirkan varians.

Selain pengalaman, interaksi sosial juga memainkan peran penting dalam proses *sensemaking*. Ketika varians terjadi, *auditee* cenderung melakukan diskusi dengan rekan kerja untuk mencari penyebab dan Solusi. Hal ini menunjukkan bahwa pemaknaan varians tidak bersifat individual, tetapi kolektif, di mana pemahaman dibentuk melalui komunikasi dan pertukaran informasi. Dalam konteks ini, organisasi berfungsi sebagai ruang sosial yang memungkinkan terjadinya konstruksi makna secara bersama-sama.

Tekanan waktu dan target juga menjadi faktor yang memengaruhi proses sensemaking. Menjelang akhir tahun anggaran, *auditee* dihadapkan pada tuntutan untuk segera menyelesaikan pekerjaan dan laporan. Kondisi ini menyebabkan analisis varians dilakukan secara lebih cepat dan pragmatis. Fokus utama bukan lagi pada pemahaman mendalam, tetapi pada bagaimana varians dapat dijelaskan dan diselesaikan agar tidak menghambat proses pelaporan. Secara ilmiah, hal ini menunjukkan bahwa *sensemaking* tidak selalu bersifat ideal, tetapi juga dipengaruhi oleh keterbatasan waktu dan tekanan organisasi.

Pemaknaan varians sebagai fenomena yang "wajar" juga dapat dibaca sebagai bentuk adaptasi terhadap ketidakpastian pelaksanaan anggaran. Perubahan kebijakan, dinamika ekonomi, penyesuaian kebutuhan, dan kondisi lapangan tidak selalu dapat diprediksi secara akurat sejak tahap perencanaan. Dalam konteks tersebut, auditee membangun cara pandang yang lebih fleksibel agar varians dapat dipahami dan dikelola tanpa secara otomatis menempatkannya sebagai kegagalan. Temuan ini memperlihatkan pergeseran dari pembacaan varians yang semata-mata teknokratis menuju pembacaan interpretif yang mempertimbangkan konteks organisasi.

Temuan ini sejalan dengan penelitian sebelumnya dalam perspektif akuntansi interpretif yang menyatakan bahwa informasi akuntansi tidak bersifat objektif, melainkan merupakan hasil konstruksi sosial (Lundh et al., 2024). Namun, penelitian ini memberikan kontribusi tambahan dengan menunjukkan bahwa dalam konteks sektor publik Indonesia, *sensemaking* terhadap varians juga dipengaruhi oleh tekanan audit dan tuntutan kinerja. Dengan demikian, varians anggaran tidak hanya merupakan fenomena teknis, tetapi juga fenomena sosial yang melibatkan interpretasi, pengalaman, dan interaksi antar aktor organisasi.

Pemaknaan Varians dalam Membentuk Praktik Akuntabilitas dan Munculnya *Symbolic Compliance*

Pemaknaan varians yang terbentuk dalam proses kerja kemudian memengaruhi cara auditee menjalankan praktik akuntabilitas. Varians tidak lagi hanya dipahami sebagai fenomena internal, tetapi juga dikonstruksi secara eksternal melalui proses penyajian kepada auditor. Dalam praktiknya, auditee tidak sekadar melaporkan angka selisih, melainkan menyusun penjelasan yang sistematis dan terstruktur agar dapat diterima secara rasional (Xu et al., 2023). Penjelasan tersebut umumnya diawali dengan identifikasi penyebab varians, kemudian dilanjutkan dengan langkah-langkah penanganan, serta diperkuat dengan data yang konkret seperti perbandingan antara pagu anggaran dan realisasi kontrak. Hal ini menunjukkan bahwa varians tidak hanya berfungsi sebagai objek analisis, tetapi juga sebagai alat komunikasi dalam proses akuntabilitas.

Penggunaan data menjadi aspek utama dalam menjelaskan varians karena *auditee* menyadari bahwa auditor membutuhkan bukti yang dapat dipertanggungjawabkan (فوزي et al., 2024). Oleh karena itu, setiap penjelasan varians selalu didukung oleh data yang valid agar dapat memperkuat argumen yang disampaikan. Namun demikian, data

saja tidak cukup. *Auditee* juga menyusun narasi yang menjelaskan konteks di balik angka tersebut, sehingga penjelasan menjadi lebih mudah dipahami (Czajkowska & Remlein, 2024). Kondisi ini menunjukkan bahwa akuntabilitas tidak hanya bersifat teknis, tetapi juga komunikatif, di mana keberhasilan penjelasan ditentukan oleh kombinasi antara data dan narasi yang logis.

Secara ilmiah, fenomena ini dapat dijelaskan melalui teori institusional yang menyatakan bahwa organisasi berusaha memperoleh legitimasi dengan menyesuaikan diri terhadap tekanan eksternal (Dua & Inder, 2022). Dalam konteks ini, auditor merupakan pihak yang memiliki otoritas dalam menilai kinerja organisasi, sehingga *auditee* cenderung menyusun penjelasan varians dengan mempertimbangkan perspektif auditor. Data yang disajikan harus akurat, sementara narasi yang dibangun harus rasional dan dapat diterima. Hal ini menunjukkan bahwa proses pelaporan tidak hanya bertujuan menyampaikan kondisi, tetapi juga sebagai strategi untuk memastikan bahwa organisasi tetap dinilai akuntabel.

Selain itu, penjelasan varians juga memiliki fungsi strategis dalam menjaga citra organisasi. Penyampaian yang rapi dan profesional tidak hanya bertujuan untuk memenuhi kebutuhan audit, tetapi juga untuk menunjukkan bahwa organisasi mampu mengelola anggaran dengan baik. Hal ini menjadi penting karena hasil penilaian auditor dapat memengaruhi tingkat kepercayaan serta alokasi anggaran di masa mendatang. Dengan demikian, varians tidak hanya diposisikan sebagai fenomena masa lalu, tetapi juga memiliki implikasi terhadap keberlanjutan organisasi.

Fenomena ini menunjukkan bahwa akuntabilitas bersifat performatif, yaitu dibentuk melalui cara organisasi merepresentasikan kinerjanya. Varians yang besar tidak selalu dipandang negatif apabila dapat dijelaskan secara logis dan didukung data yang kuat, sedangkan varians yang kecil dapat menjadi masalah apabila tidak memiliki penjelasan yang memadai. Dengan kata lain, akuntabilitas tidak hanya ditentukan oleh kondisi nyata, tetapi juga oleh kemampuan organisasi dalam mengomunikasikan kondisi tersebut.

Data penelitian mengindikasikan adanya kecenderungan symbolic compliance ketika kepatuhan lebih dominan diekspresikan melalui kelengkapan prosedur dan dokumen administratif, sementara evaluasi terhadap substansi penyebab varians memperoleh perhatian yang lebih terbatas. Kecenderungan ini dapat muncul ketika perubahan kondisi lapangan menyebabkan pelaksanaan tidak sepenuhnya sesuai dengan rencana awal, tetapi organisasi tetap harus menyusun pertanggungjawaban berdasarkan ketentuan yang berlaku. Interpretasi ini tidak dimaksudkan untuk menunjukkan adanya ketidakpatuhan atau manipulasi, melainkan menggambarkan ketegangan antara kebutuhan memenuhi standar administratif dan kebutuhan merepresentasikan kompleksitas kondisi operasional secara lebih substantif.

Temuan juga memperlihatkan adanya selektivitas dalam penyajian informasi, yaitu kecenderungan untuk memprioritaskan informasi yang dinilai paling relevan dengan kebutuhan pemeriksaan dan dapat didukung oleh bukti administratif.

Selektivitas tersebut perlu dibedakan dari tindakan menyembunyikan informasi karena data penelitian lebih menunjukkan proses penentuan relevansi informasi dalam penyusunan narasi pertanggungjawaban daripada bukti adanya manipulasi pelaporan. Dengan demikian, pelaporan dapat dipahami sebagai proses konstruksi narasi yang menghubungkan angka, bukti, dan konteks agar varians dapat dijelaskan secara dapat dipertanggungjawabkan.

Kondisi ini muncul sebagai akibat dari ketegangan antara aturan formal yang bersifat kaku dengan realitas lapangan yang dinamis. *Auditee* berada dalam posisi yang harus tetap mematuhi regulasi, tetapi juga harus menyesuaikan dengan kondisi aktual yang tidak selalu sesuai dengan perencanaan. Oleh karena itu, praktik akuntabilitas yang terbentuk cenderung berfokus pada pemenuhan aspek administratif, sambil tetap menjaga kesesuaian dengan kondisi yang ada.

Selain itu, tekanan audit juga memengaruhi cara *auditee* menyampaikan penjelasan varians. *Auditee* sering kali merasa tegang, terutama ketika harus menjelaskan varians yang besar, karena adanya potensi pertanyaan dari auditor. Namun demikian, tekanan tersebut lebih bersifat profesional. Selama data yang disampaikan sesuai dengan kondisi sebenarnya, tidak terdapat tekanan dari atasan untuk mengubah informasi. Hal ini menunjukkan bahwa sistem akuntabilitas masih memberikan ruang bagi kejujuran, meskipun terdapat tuntutan untuk menyampaikan penjelasan yang baik.

Secara keseluruhan, temuan ini menunjukkan bahwa varians anggaran tidak hanya berfungsi sebagai alat evaluasi, tetapi juga sebagai instrumen penting dalam membangun legitimasi organisasi. Varians menjadi media untuk menunjukkan kompetensi, tanggung jawab, dan profesionalisme organisasi dalam mengelola anggaran. Penerapan transparansi laporan keuangan berperan penting dalam membangun legitimasi dan meningkatkan kepercayaan stakeholder terhadap organisasi (Is'adi & Mauliyah, 2022). Dengan demikian, praktik akuntabilitas yang terbentuk merupakan hasil dari interaksi antara pemaknaan internal, tekanan eksternal, serta kebutuhan organisasi untuk mempertahankan kepercayaan.

Varians Anggaran dan Implikasinya terhadap Akuntabilitas dalam Perspektif Akuntansi Syariah

Hasil penelitian menunjukkan bahwa pemaknaan dan penjelasan atas varians anggaran memiliki implikasi penting terhadap bagaimana akuntabilitas organisasi dinilai dan dinegosiasikan dalam proses pemeriksaan. Varians yang besar tanpa penjelasan yang dapat diverifikasi cenderung dipersepsikan lebih problematis, sedangkan varians yang dapat dijelaskan secara rasional dan didukung bukti memperoleh penerimaan yang lebih besar dalam proses pertanggungjawaban. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa penilaian akuntabilitas tidak hanya bertumpu pada besaran selisih antara rencana dan realisasi, tetapi juga pada kemampuan organisasi menghubungkan angka dengan konteks, bukti, dan alasan yang dapat dipertanggungjawabkan.

Fenomena tersebut memperlihatkan adanya paradoks antara akuntabilitas formal dan akuntabilitas substantif (Wahbi & Benazzou, 2024b). Secara formal, organisasi dinilai

akuntabel ketika mampu memenuhi prosedur pelaporan, menyediakan dokumen pendukung, dan menjelaskan varians sesuai mekanisme audit yang berlaku. Namun secara substantif, kondisi lapangan yang kompleks sering kali tidak sepenuhnya tercermin dalam laporan administratif karena adanya penyesuaian akibat faktor eksternal seperti kendala teknis, perubahan kondisi lapangan, maupun situasi tertentu yang tidak dapat diprediksi sejak awal. Hal ini menunjukkan bahwa dalam praktiknya, akuntabilitas lebih banyak dinilai dari kemampuan memenuhi aspek administratif dibandingkan sejauh mana laporan benar-benar merepresentasikan kondisi riil yang terjadi di lapangan.

Paradoks tersebut semakin terlihat ketika organisasi menghadapi tekanan institusional yang tinggi. Tuntutan penyerapan anggaran, evaluasi auditor, target kinerja, serta kebutuhan menjaga citra organisasi mendorong birokrasi untuk lebih memprioritaskan stabilitas administratif dibanding evaluasi substantif terhadap efektivitas penggunaan anggaran publik. Dalam kondisi ini, varians anggaran tidak lagi diposisikan sebagai ruang refleksi untuk memperbaiki tata kelola, melainkan lebih sebagai objek yang harus dapat dijelaskan dan "diamankan" agar tetap diterima dalam proses audit. Akibatnya, praktik akuntabilitas berpotensi bergerak ke arah *performative accountability*, yaitu situasi ketika organisasi lebih fokus membangun tampilan kepatuhan administratif dibanding mewujudkan akuntabilitas yang benar-benar transparan dan berorientasi pada kepentingan publik.

Kondisi tersebut juga menunjukkan adanya kecenderungan *symbolic compliance*, di mana kepatuhan lebih terlihat pada aspek administratif daripada implementasi substantif di lapangan. Organisasi berusaha menunjukkan bahwa seluruh proses telah berjalan sesuai aturan melalui laporan dan dokumen pendukung, meskipun dalam praktiknya terdapat penyesuaian terhadap kondisi aktual. Hal ini muncul karena organisasi harus menyesuaikan diri dengan dua kondisi sekaligus, yaitu tuntutan regulasi yang bersifat formal dan realitas lapangan yang bersifat dinamis. Akibatnya, akuntabilitas sering kali diwujudkan dalam bentuk kepatuhan prosedural yang menekankan kelengkapan administrasi dan kemampuan menjelaskan varians dibanding evaluasi mendalam terhadap kualitas penggunaan anggaran.

Dalam perspektif akuntansi syariah, pengelolaan anggaran dipahami sebagai bentuk amanah yang harus dijalankan dengan jujur, adil, dan bertanggung jawab. Hasil penelitian menunjukkan bahwa auditee memiliki kesadaran bahwa pengelolaan anggaran merupakan tanggung jawab moral yang harus dilaksanakan sesuai tugas masing-masing dan berdasarkan data yang valid. Hal ini menunjukkan adanya kesadaran normatif dalam praktik pengelolaan keuangan publik. Namun demikian, nilai-nilai tersebut belum sepenuhnya terinternalisasi secara substantif karena praktik birokrasi masih lebih menekankan pada kepatuhan administratif. Keadilan dalam penggunaan anggaran lebih dimaknai sebagai kesesuaian dengan perencanaan awal dan aturan yang berlaku, bukan sebagai refleksi etis yang lebih luas terkait pemerataan dan kemanfaatan publik.

Wawancara tidak memperlihatkan adanya dilema yang selalu dinyatakan secara eksplisit oleh informan antara aturan, tekanan organisasi, dan nilai pribadi. Temuan ini dapat menunjukkan bahwa kepatuhan telah terinstitusionalisasi sebagai bagian dari rutinitas birokrasi, tetapi juga membuka kemungkinan bahwa dimensi etis belum selalu muncul sebagai ruang refleksi kritis dalam pengambilan keputusan. Dalam konteks ini, nilai amanah berisiko direduksi menjadi kepatuhan prosedural apabila tanggung jawab moral dan kemanfaatan publik tidak ikut menjadi dasar evaluasi atas penggunaan anggaran. Karena itu, akuntabilitas syariah perlu dibaca tidak hanya dari keberadaan wacana moral, tetapi dari sejauh mana nilai tersebut tercermin dalam pertanggungjawaban substantif.

Temuan penelitian menunjukkan bahwa varians anggaran bukan hanya fenomena teknis keuangan, tetapi juga arena sosial, administratif, dan moral tempat organisasi menegosiasikan legitimasi, kepatuhan, dan nilai etis dalam praktik akuntabilitas. Varians memperlihatkan hubungan antara tekanan institusional, kebutuhan menjaga legitimasi organisasi, dan tuntutan moral dalam pengelolaan keuangan publik. Atas dasar itu, penelitian ini memperluas *interpretive public sector accounting* dengan menempatkan varians anggaran sebagai *socially negotiated accountability signal* yang dibentuk melalui interaksi antara regulasi formal, interpretasi auditee, kebutuhan legitimasi organisasi, dan nilai-nilai akuntansi syariah dalam praktik birokrasi sektor publik.

Secara konseptual, temuan tersebut memperlihatkan proses akuntabilitas dalam tiga lapisan yang saling berhubungan. Pada tingkat mikro, sensemaking menjelaskan bagaimana auditee memberikan makna terhadap varians berdasarkan pengalaman, interaksi, dan kondisi pelaksanaan. Pada tingkat organisasi, tekanan regulasi dan audit mendorong makna tersebut diterjemahkan ke dalam narasi serta dokumentasi yang dapat memperoleh legitimasi institusional. Pada tingkat normatif, perspektif akuntansi syariah mempertanyakan apakah legitimasi administratif tersebut sekaligus merepresentasikan amanah, kejujuran, keadilan, dan kemanfaatan publik. Integrasi ketiga lapisan ini menunjukkan bahwa suatu varians tidak memperoleh makna akuntabilitas hanya dari besar-kecilnya angka, tetapi melalui proses sosial dan normatif yang menentukan bagaimana varians dijelaskan, diterima, dan dipertanggungjawabkan.

Kesimpulan

Penelitian ini menunjukkan bahwa varians anggaran pada DPUPR Kabupaten Jember tidak semata-mata dipahami sebagai selisih numerik antara anggaran dan realisasi, tetapi memperoleh makna melalui proses sensemaking auditee yang dipengaruhi pengalaman, interaksi organisasi, dan dinamika pelaksanaan kegiatan. Pemaknaan tersebut kemudian diterjemahkan ke dalam praktik pertanggungjawaban melalui kombinasi bukti administratif dan narasi yang digunakan untuk menjelaskan kewajaran varians kepada pihak pemeriksa.

Temuan juga memperlihatkan ketegangan antara akuntabilitas formal dan substantif. Kelengkapan dokumen dan kemampuan memberikan penjelasan dapat menjadi sumber legitimasi administratif, tetapi belum selalu identik dengan refleksi kritis terhadap efektivitas dan kemanfaatan penggunaan anggaran. Dalam perspektif akuntansi syariah, kondisi tersebut menunjukkan bahwa prinsip amanah tidak cukup diwujudkan melalui kepatuhan prosedural, tetapi membutuhkan kesesuaian antara kejujuran informasi, tanggung jawab penggunaan sumber daya publik, keadilan, dan orientasi terhadap kemanfaatan.

Secara teoretis, penelitian ini menawarkan pemahaman varians anggaran sebagai socially negotiated accountability signal, yaitu sinyal akuntabilitas yang terbentuk melalui interaksi antara interpretasi aktor, tuntutan legitimasi institusional, dan nilai normatif. Karena penelitian berfokus pada satu organisasi perangkat daerah dan terutama menggunakan perspektif auditee, transferabilitas temuan perlu ditempatkan secara hati-hati. Penelitian berikutnya dapat membandingkan perspektif auditee dan auditor pada beberapa organisasi publik untuk menilai keterterapan model konseptual ini dalam konteks institusional yang berbeda.

Referensi

Andinah Alfia Azzahra, Andi Devtriana Alya Nabila, & Masyhuri, M. (2025). Analisis Konseptual Implementasi Akuntansi Syariah terhadap Keberlanjutan, Etika, dan Kepercayaan dalam Pelaporan Keuangan. *Journal of Economic and Business Advancement*, *1*(2), 83–92. https://doi.org/10.65310/1w9h3536

Baj, L. M., Baj, D. S., & Baj, L. D. M. (2023). KOMPETENSI AUDITOR SYARIAH MODEL KSOC DITINJAU DARI PERSPEKTIF ISLAM. *Behavioral Accounting Journal*, *4*(1), 259–275. https://doi.org/10.33005/baj.v4i1.135

Chindy Manika Sari, Fillah Ardhi Fadhillah, & Tries Ellia Sandari. (2026). Penganggaran Berbasis Kinerja sebagai Upaya Meningkatkan Akuntabilitas Keuangan: Studi Literatur. *Journal of Economic and Business Advancement*, *1*(3), 126–133. https://doi.org/10.65310/rg9ed416

Czajkowska, K., & Remlein, M. (2024). Impression management and transparent reporting. In J. Lizińska, M. Remlein, & L. Czapiewski, *Earnings Management and Corporate Finance* (1st ed., pp. 99–113). Routledge. https://doi.org/10.4324/9781032615448-7

Dita Herdian. (2026). Peran Akuntansi Manajemen dan Budaya Organisasi dalam Keputusan Manajerial: Studi pada Konsultan Pendidikan Swasta. *JARUM: Journal of Analysis Research and Management Review*, *2*(1), 195–202. https://doi.org/10.62952/jarum.v2i1.85

Dua, G. K., & Inder, C. (Dr.) S. (2022). Mimetic Isomorphism: A Tool for Organizational Legitimacy. *The Management Accountant Journal*, 79–82. https://doi.org/10.33516/maj.v57i11.79-82p

Firmansyah, A., & Wibowo, P. (2025). Implementing non-tax state revenue in Indonesia: Governance challenges under SDGS. *Educoretax*, *5*(12), 1369–1382. https://doi.org/10.54957/educoretax.v5i12.1977

Fisher, K. (2024). Sensemaking theory. In K. Hutchings, S. Michailova, & A. Wilkinson (Eds.), A Guide to Key Theories for Human Resource Management Research (pp. 247–253). Edward Elgar Publishing. https://doi.org/10.4337/9781035308767.ch31

Green, S. D., & Dikmen, I. (2022). Narratives of Project Risk Management: From Scientific Rationality to the Discursive Nature of Identity Work. *Project Management Journal*, *53*(6), 608–624. https://doi.org/10.1177/87569728221124496

Is'adi, M., & Mauliyah, N. I. (2022). Pengelolaan Keuangan Yang Akuntabel Pada Lembaga Amil Zakat Azka Jember. *AKM: Aksi Kepada Masyarakat*, *2*(2), 93–98. https://doi.org/10.36908/akm.v2i2.322

Iziduh, E. F., Olasoji, O., & Adeyelu, O. O. (2021). An Enterprise-Wide Budget Management Framework for Controlling Variance across Core Operational and Investment Units. *Journal of Frontiers in Multidisciplinary Research*, *2*(2), 25–31. https://doi.org/10.54660/.IJFMR.2021.2.2.25-31

Jennings, D. (2012). Public Sector. *eLucidate*, *9*(2). https://doi.org/10.29173/elucidate686

Kurlberg, N. (2022). The 'Telos' as a Lens That Illuminates Values in Practice. In G. Espedal, B. Jelstad Løvaas, S. Sirris, & A. Wæraas (Eds.), *Researching Values* (pp. 243–261). Springer International Publishing. https://doi.org/10.1007/978-3-030-90769-3_14

Lundh, S., Seger, K., Frostenson, M., & Helin, S. (2024). Accounting as a means to legitimacy: The case of internally generated intangibles. *Qualitative Research in Accounting & Management*, *21*(2), 77–104. https://doi.org/10.1108/QRAM-04-2021-0075

Mukaromah, L., Rachmawati, L., & Rakhmawati, R. (2023). PENGARUH AKUNTABILITAS, TRANSPARANSI, PEMAHAMAN AKUNTANSI DAN KOMPETENSI SDM SEBAGAI VARIABEL MODERASI TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PADA PONDOK PESANTREN AN-NURIYAH JEMBER. *JIAI (Jurnal Ilmiah Akuntansi Indonesia)*, *8*(2), 208–240. https://doi.org/10.32528/jiai.v8i2.18810

Rizki, P. G., Nuraini A., N. A., Abdullah, S., & Zharaura, K. A. (2024). A Closer Look at Regional Government Expenditure Changes in Indonesia. In B. Alareeni & A. Hamdan (Eds.), *Technology and Business Model Innovation: Challenges and Opportunities* (Vol. 924, pp. 260–272). Springer Nature Switzerland. https://doi.org/10.1007/978-3-031-53998-5_23

Selfira, M. E., Mulia, D. P., Perdana, V., & Ramadhantie, T. S. (2026). Analisis Varians Sebagai Indikator Efisiensi dan Kinerja Anggaran: Sebuah Tinjauan Literatur. *RIGGS: Journal of Artificial Intelligence and Digital Business*, *4*(4), 11293–11300. https://doi.org/10.31004/riggs.v4i4.5404

Sobri, A. K., & Fununi, E. F. (n.d.). *Akuntabilitas Penyaluran ZIS-DSKL Perspektif Akuntansi Syariah (Studi Kasus Pada Baznas Kabupaten Jember)*.

WAHBI, R., & BENAZZOU, L. (2024a). *Result based-budgeting in public sector: Literature Review*. https://doi.org/10.5281/ZENODO.10602323

WAHBI, R., & BENAZZOU, L. (2024b). *Result based-budgeting in public sector: Literature Review*. https://doi.org/10.5281/ZENODO.10602322

Wildan, W. K. S., Sulistiyo, A. B., & Prasetyo, W. (2022). Revealing Spiritual-Based Mental Accounting: (Case Study at College X). *Wiga : Jurnal Penelitian Ilmu Ekonomi*, *12*(1), 36–45. https://doi.org/10.30741/wiga.v12i1.668

Wu, Z., & Y. Choi, T. (2022). *Supply networks: Dyads, triads and networks*. Edward Elgar Publishing. https://doi.org/10.4337/9781839104503.00023

Xu, G., Yang, C., & Fukofuka, P. T. (2023). Professional Skepticism in Practice: An Analysis of Auditors' Stories. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 42(4), 157–178. https://doi.org/10.2308/AJPT-2021-043

فوزي, م., نخال, أ. م. ص. & مجاهد, ع. (2024). (أدلة الإثبات فى ظل البيانات الضخمة وأثرها على جودة المراجعة. *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*, *0*(0), 0–0. https://doi.org/10.21608/csj.2024.68399.1044