# 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 aims to understand how auditees interpret budget variance, how this interpretation shapes accountability practices, and it's from an Islamic accounting perspective. This research employs an interpretive qualitative approach through in-depth interviews. The findings indicate that budget variance is perceived as a common phenomenon influenced by both technical and non-technical factors, such as procurement outcomes, price changes, and field conditions. This interpretation shapes accountability practices that are not only based on numerical data but also supported by narratives and evidence to gain legitimacy from auditors. In practice, there is a tendency toward symbolic compliance, where compliance is more administrative in nature. Budget variance also affects the assessment of accountability, where the ability to explain variance becomes a key factor in building trust. From an Islamic accounting perspective, budget management is considered a form of trust (amanah), yet there remains a gap between ideal values and actual practice. The findings of this study show that budget variance is a multidimensional phenomenon reflecting technical, social, and normative aspects.*

***Keywords:*** *budget variance, accountability, sensemaking, symbolic compliance, Islamic accounting.*

***Abstrak***
Penelitian ini bertujuan untuk memahami pemaknaan varians anggaran oleh *auditee*, bagaimana pemaknaan tersebut membentuk praktik akuntabilitas, serta dalam perspektif akuntansi syariah. Penelitian menggunakan pendekatan kualitatif interpretif melalui wawancara mendalam. Hasil penelitian menunjukkan bahwa varians anggaran dimaknai sebagai fenomena yang wajar karena dipengaruhi faktor teknis dan non-teknis seperti hasil lelang, perubahan harga, dan kondisi lapangan. Pemaknaan ini membentuk praktik akuntabilitas yang tidak hanya berbasis angka, tetapi juga narasi yang didukung data untuk memperoleh legitimasi dari auditor. Dalam praktiknya, terdapat kecenderungan *symbolic compliance*, di mana kepatuhan lebih bersifat administratif. Varians juga memengaruhi penilaian akuntabilitas, di mana kemampuan menjelaskan varians menjadi kunci dalam membangun kepercayaan. Dalam perspektif akuntansi syariah, pengelolaan anggaran dipandang sebagai *amanah*, namun masih terdapat kesenjangan antara nilai ideal dan praktik. Temuan penelitian ini menunjukkan bahwa varians anggaran merupakan fenomena multidimensional yang mencerminkan aspek teknis, sosial, dan normatif.

**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., 2023a). Melalui perspektif *Sensemaking Theory*, proses ini dipahami sebagai upaya aktor dalam merespons situasi yang ambigu dan penuh tekanan, seperti ketika menghadapi deviasi anggaran (Fisher, 2024a). 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).

Dalam 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).

Meskipun penelitian mengenai varians anggaran dan akuntabilitas publik telah berkembang, sebagian besar masih berfokus pada pendekatan kuantitatif dan hubungan kausal antara varians dan kinerja. Kajian yang mengeksplorasi bagaimana varians anggaran dimaknai oleh auditee sebagai aktor kunci dalam proses akuntabilitas masih relatif terbatas, terutama yang mengintegrasikan perspektif interpretif, proses sensemaking, serta nilai-nilai akuntansi syariah secara simultan. Dengan demikian, terdapat kesenjangan penelitian yang signifikan dalam memahami varians anggaran sebagai fenomena sosial yang kompleks dan multidimensional.

Berdasarkan uraian tersebut, penelitian ini bertujuan untuk mengeksplorasi reinterpretasi varians anggaran melalui proses *sensemaking auditee* dalam konteks tekanan institusional, serta menganalisis implikasinya terhadap akuntabilitas keuangan publik dalam perspektif akuntansi syariah. Secara teoretis, penelitian ini berkontribusi dengan mereposisi varians anggaran sebagai konstruksi sosial yang berfungsi sebagai sinyal akuntabilitas (*socially constructed accountability signal*). Secara empiris, penelitian ini mengungkap peran aktif auditee dalam membentuk narasi akuntabilitas. Sementara itu, secara normatif, penelitian ini memberikan refleksi kritis terhadap kesenjangan antara praktik akuntabilitas dan nilai-nilai syariah dalam pengelolaan keuangan publik.

Penelitian ini mengambil studi kasus pada Dinas Pekerjaan Umum dan Penataan Ruang Kabupaten Jember sebagai konteks empiris, mengingat kompleksitas pengelolaan anggaran dan tingginya potensi varians dalam sektor infrastruktur. Dengan demikian, penelitian ini diharapkan tidak hanya memberikan kontribusi akademik dalam pengembangan literatur akuntansi sektor publik dan akuntansi syariah, tetapi juga memberikan implikasi praktis bagi penguatan akuntabilitas keuangan publik yang lebih substantif dan berbasis nilai.

## Metode

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan paradigma interpretif untuk memahami bagaimana auditee memaknai varians anggaran melalui proses *sensemaking* serta implikasinya terhadap akuntabilitas keuangan publik dalam perspektif akuntansi syariah. Jenis penelitian yang digunakan adalah studi kasus pada Dinas Pekerjaan Umum dan Penataan Ruang Kabupaten Jember karena memiliki kompleksitas pengelolaan anggaran dan tekanan institusional yang tinggi. Informan penelitian dipilih secara *purposive sampling*, yaitu pihak-pihak yang terlibat langsung dalam pengelolaan dan pertanggungjawaban anggaran, seperti PPK, PPTK, bendahara, dan staf keuangan.

Teknik pengumpulan data dilakukan melalui wawancara mendalam, observasi, dan dokumentasi. Wawancara digunakan untuk menggali pengalaman dan pemaknaan informan terkait varians anggaran, observasi dilakukan untuk memahami kondisi dan interaksi dalam organisasi, sedangkan dokumentasi digunakan untuk melengkapi data berupa laporan keuangan, dokumen anggaran, dan hasil audit. Data dianalisis menggunakan model analisis interaktif melalui tahap reduksi data, penyajian data, dan penarikan kesimpulan secara berkelanjutan.

Keabsahan data diuji melalui triangulasi sumber dan metode, serta *member check* kepada informan. Analisis penelitian mengacu pada *Sensemaking Theory*, *Institutional Theory*, konsep akuntabilitas publik, dan perspektif akuntansi syariah untuk memahami proses pemaknaan varians, praktik akuntabilitas, serta munculnya paradoks antara akuntabilitas formal dan substantif dalam organisasi sektor publik.

## 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, 2024b). 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 juga menunjukkan karakteristik retrospektif, yaitu pemahaman terhadap varians dibangun berdasarkan pengalaman masa lalu. Pegawai yang telah lama bekerja cenderung memiliki kemampuan yang lebih baik dalam memahami varians karena telah terbiasa menghadapi berbagai situasi, seperti perubahan anggaran tahunan atau kenaikan gaji pegawai. Hal ini menunjukkan bahwa pengalaman kerja menjadi faktor penting dalam membentuk pola pikir *auditee* terhadap varians. Dengan kata lain, semakin tinggi pengalaman seseorang, maka semakin fleksibel pula cara pandangnya dalam memahami varians sebagai bagian dari proses yang normal.

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.

Tren pemaknaan varians sebagai fenomena yang "wajar" juga dapat dipahami sebagai bentuk adaptasi terhadap ketidakpastian lingkungan. Dalam sektor publik, perubahan kebijakan, dinamika ekonomi, dan kondisi lapangan seringkali tidak dapat diprediksi secara akurat (Researcher, 2024). Oleh karena itu, *auditee* mengembangkan cara pandang yang lebih fleksibel untuk menjaga stabilitas kerja. Varians tidak lagi dilihat sebagai ancaman, tetapi sebagai bagian dari proses yang harus dikelola. Hal ini menunjukkan adanya pergeseran paradigma dari pendekatan teknokratis menuju pendekatan interpretif dalam akuntansi.

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., 2023b). 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.

Dalam praktiknya, ditemukan adanya kecenderungan *symbolic compliance*, yaitu kondisi di mana organisasi terlihat patuh secara administratif, tetapi dalam pelaksanaannya terdapat penyesuaian terhadap kondisi lapangan. Hal ini dapat terjadi, misalnya, ketika terdapat bencana atau perubahan situasi yang menyebabkan pelaksanaan tidak sesuai dengan rencana awal. Meskipun demikian, laporan tetap

disusun agar sesuai dengan aturan yang berlaku. Kondisi ini menunjukkan adanya perbedaan antara realitas dan representasi dalam laporan.

Fenomena tersebut juga berkaitan dengan praktik *selective disclosure*, di mana tidak semua kondisi lapangan disampaikan secara detail dalam laporan. Informasi yang disajikan cenderung difokuskan pada aspek yang relevan dan didukung oleh data, sehingga lebih mudah dipahami dan diterima oleh auditor. Hal ini bukan berarti adanya manipulasi, tetapi lebih pada strategi penyajian informasi. Secara ilmiah, hal ini menunjukkan bahwa pelaporan keuangan merupakan proses konstruksi narasi, bukan sekadar penyajian data objektif.

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 varians anggaran memiliki pengaruh yang signifikan terhadap penilaian akuntabilitas organisasi. Varians yang besar tanpa penjelasan yang jelas dapat menurunkan tingkat kepercayaan dan penilaian kinerja organisasi, sedangkan varians yang mampu dijelaskan secara rasional dan didukung data yang memadai cenderung tetap dapat diterima sebagai bagian dari proses pelaksanaan anggaran. Kondisi ini menunjukkan bahwa akuntabilitas dalam organisasi sektor publik tidak hanya ditentukan oleh kondisi nyata yang terjadi di lapangan, tetapi

juga oleh kemampuan organisasi dalam menyusun penjelasan yang dapat dipertanggungjawabkan secara administratif. Dengan demikian, penjelasan varians menjadi bagian penting dalam membangun legitimasi organisasi di hadapan auditor maupun pihak eksternal lainnya.

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.

Selain itu, penelitian ini juga menemukan bahwa tidak adanya dilema yang signifikan antara aturan, tekanan organisasi, dan nilai pribadi menunjukkan bahwa praktik akuntabilitas telah menjadi bagian dari sistem kerja birokrasi. Namun kondisi ini sekaligus memperlihatkan bahwa nilai-nilai etis belum sepenuhnya menjadi dasar refleksi kritis dalam pengambilan keputusan, melainkan lebih dipahami sebagai bentuk kepatuhan terhadap prosedur yang berlaku. Dalam konteks ini, nilai amanah berpotensi mengalami reduksi makna menjadi sekadar formalitas administratif yang kehilangan dimensi moral dan spiritualnya. Akibatnya, praktik akuntabilitas syariah dapat mengalami *de-spiritualisasi*, yaitu ketika prinsip moral Islam tetap digunakan dalam wacana organisasi, tetapi belum sepenuhnya diwujudkan dalam praktik substantif pengelolaan anggaran.

Temuan penelitian ini menunjukkan bahwa varians anggaran bukan hanya fenomena teknis keuangan, tetapi juga arena sosial, administratif, dan moral yang mencerminkan bagaimana organisasi publik menegosiasikan legitimasi, kepatuhan, dan nilai etis dalam praktik akuntabilitas. Varians menjadi media yang memperlihatkan hubungan antara tekanan institusional, kebutuhan menjaga citra organisasi, dan tuntutan moral dalam pengelolaan keuangan publik. Dengan demikian, penelitian ini memperluas kajian *interpretive public sector accounting* dengan menunjukkan bahwa varians anggaran merupakan bentuk *socially negotiated accountability signal* yang dibentuk melalui interaksi antara regulasi formal, kebutuhan legitimasi organisasi, dan nilai-nilai akuntansi syariah dalam praktik birokrasi sektor publik.

## Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan, dapat disimpulkan bahwa varians anggaran tidak hanya dipahami sebagai selisih antara rencana dan realisasi, tetapi merupakan fenomena yang dimaknai secara konstruktif oleh *auditee* melalui proses pengalaman, interaksi, dan kondisi organisasi. Varians dipandang sebagai bagian yang wajar dalam pelaksanaan anggaran karena dipengaruhi oleh berbagai faktor seperti perubahan harga, kebijakan, serta kondisi lapangan yang dinamis. Hal ini menunjukkan bahwa pemahaman terhadap varians bersifat interpretatif dan tidak semata-mata teknis.

Selanjutnya, varians anggaran juga berperan sebagai instrumen dalam membangun akuntabilitas organisasi. Penjelasan varians disusun secara sistematis dengan mengedepankan data yang valid, alasan yang logis, serta narasi yang dapat diterima oleh auditor. Dalam hal ini, varians tidak hanya berfungsi sebagai alat evaluasi, tetapi juga sebagai media komunikasi untuk menjaga legitimasi dan citra unit kerja,

termasuk dalam upaya mempertahankan kepercayaan dan alokasi anggaran di masa mendatang.

Selain itu, penelitian ini menunjukkan bahwa varians anggaran memiliki implikasi penting terhadap penilaian akuntabilitas organisasi. Akuntabilitas dalam praktik tidak hanya ditentukan oleh kondisi nyata, tetapi juga oleh kemampuan dalam menjelaskan varians secara tepat. Hal ini menimbulkan adanya kecenderungan akuntabilitas yang lebih bersifat administratif dibandingkan substantif. Dalam perspektif akuntansi syariah, pengelolaan anggaran dipahami sebagai amanah yang harus dijalankan secara jujur dan bertanggung jawab, namun dalam praktiknya masih terdapat kesenjangan antara nilai ideal dan implementasi di lapangan akibat tekanan organisasi dan tuntutan kinerja.

Dengan demikian, temuan penelitian ini menegaskan bahwa varians anggaran merupakan fenomena multidimensional yang tidak hanya bersifat teknis, tetapi juga sosial dan normatif. Varians menjadi ruang bagi proses pemaknaan, strategi komunikasi, serta refleksi nilai dalam pengelolaan keuangan publik. Ke depan, penelitian selanjutnya diharapkan dapat mengembangkan kajian ini dengan memperluas perspektif, melibatkan berbagai pihak terkait, serta mengombinasikan pendekatan kualitatif dan kuantitatif agar diperoleh pemahaman yang lebih komprehensif mengenai varians anggaran dan akuntabilitas keuangan publik.

**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. (2024a). 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

Fisher, K. (2024b). 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

Researcher. (2024). *PREDICTIVE FORECASTING IN ECONOMICS: THE IMPERFECT CRYSTAL BALL*. https://doi.org/10.5281/ZENODO.13683990

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. (2023a). 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

Xu, G., Yang, C., & Fukofuka, P. T. (2023b). 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