

Penerapan Keseimbangan Pengendalian dan Fleksibilitas Anggaran Pemerintah menggunakan Four Levers Of Control: Studi Kasus pada Satker Pemerintah XYZ

Ariano Sitanggang¹

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Indonesia, Indonesia

*Correspondences: arianosttg@gmail.com

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan menganalisis penerapan keseimbangan pengendalian dan fleksibilitas anggaran pada Satuan Kerja Pemerintah XYZ menggunakan kerangka kerja four levers of control. Penelitian dilakukan dengan metode studi kasus. Satuan Kerja (Satker) XYZ merupakan salah satu unit pelaksana tugas dan fungsi di bidang audit internal pemerintah. Data primer diperoleh dari wawancara semi terstruktur kepada manajemen Satker XYZ. Data sekunder diperoleh dari peninjauan dokumen perencanaan, pelaksanaan dan pelaporan kinerja pada Satker XYZ. Penelitian menghasilkan penerapan keseimbangan pengendalian dan fleksibilitas anggaran pada Satuan Kerja Pemerintah XYZ dapat didukung dengan pengkomunikasian beliefs system, pemberian sanksi kesesuaian dengan boundary system, penyusunan pengendalian diagnostik anggaran terinci serta pengendalian interaktif dalam memprediksi kebutuhan perubahan anggaran.

Keywords: Penganggaran Pemerintah; Pengendalian Anggaran; Fleksibilitas Anggaran.

Implementation of Control Balance and Government Budget Flexibility using the Four Levers Of Control: A Case Study on XYZ Government Work Unit

ABSTRACT

This study aims to analyze the application of control balance and budget flexibility in the XYZ Government Work Unit using the four levers of control framework. The research was conducted using the case study method. XYZ Work Unit (Satker) is one of the units implementing tasks and functions in the field of government internal audit. Primary data was obtained from semi-structured interviews with Satker XYZ management. Secondary data is obtained from reviewing planning, implementation and performance reporting documents at Satker XYZ. The research resulted in the application of control balance and budget flexibility in the XYZ Government Work Unit can be supported by communicating the beliefs system, sanctioning conformity with the boundary system, preparing detailed budget diagnostic controls and interactive controls in predicting the need for budget changes.

Kata Kunci: Government Budgeting; Budget Control; Budget Flexibility.

Artikel dapat diakses : <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/index>



e-ISSN 2302-8556

Vol. 35 No. 3
Denpasar, 31 Maret 2025
Hal. 694-707

DOI:
10.24843/EJA.2025.v35.i03.p08

PENGUTIPAN:
Sitanggang, A. (2025).
Penerapan Keseimbangan
Pengendalian dan
Fleksibilitas Anggaran
Pemerintah menggunakan
Four Levers Of Control: Studi
Kasus pada Satker
Pemerintah XYZ.
E-Jurnal Akuntansi,
35(3), 694-707

RIWAYAT ARTIKEL:

Artikel Masuk:
31 Desember 2024
Artikel Diterima:
30 Januari 2025

PENDAHULUAN

Kebutuhan akan fleksibilitas anggaran pemerintah saat ini telah berkembang dikarenakan munculnya berbagai masalah yang lebih kompleks dalam lingkungan yang lebih tidak menentu (Di Francesco & Alford, 2017). Satuan Kerja (Satker) XYZ merupakan salah satu unit pelaksana tugas dan fungsi di bidang audit internal pemerintah. Penganggaran pada Satker XYZ disusun secara tahunan dengan berbasis kinerja (Allen & Clifton, 2024; Kelly, 2003) sesuai dengan regulasi penganggaran dari Kementerian Keuangan. Penganggaran disusun berdasarkan Rencana Anggaran Biaya (RAB) dari rencana agenda prioritas yang diterima oleh Satker XYZ.

Pada tahun 2021 s.d. 2023, dalam pelaksanaannya Satker XYZ mengalami tantangan terhadap munculnya berbagai kebutuhan pelaksanaan kegiatan baru yang tidak dianggarkan. Kegiatan baru tersebut muncul atas urgensi audit prioritas baru seperti peningkatan penggunaan produk dalam negeri, bantuan tunai, dan pengembangan manajemen risiko. Selain itu terdapat permintaan kerjasama dari Lembaga Pemerintah lainnya seperti reviu tunggakan pembayaran dan reviu tambahan anggaran. Berbagai urgensi kegiatan tersebut menuntut adaptasi dari anggaran (Argento et al., 2020; Di Francesco & Alford, 2017; Frow et al., 2010; Gibran & Sekwat, 2009; Hope & Fraser, 2003; Kominis & Dudau, 2012; Libby & Lindsay, 2010). Kondisi tersebut ditangani Satker XYZ dengan menggunakan anggaran tidak sesuai peruntukannya. Hal tersebut menunjukkan penganggaran kehilangan fungsinya sebagai pengendalian atas pengeluaran dalam mencapai kinerja di Satker XYZ (Allen et al., 2013; Heupel & Schmitz, 2015; Jones & Pendlebury, 2010; Snider, 2000). Oleh karena itu perlu dilakukan analisis untuk menerapkan mekanisme penganggaran yang fleksibel, namun tetap menjadi pengendalian dalam mencapai kinerja.

Fleksibilitas penganggaran tingkat lembaga pemerintah dilakukan pada alokasi dan realokasi sumber daya internal serta penyusunan kepatuhan dan penyesuaian kinerja Lembaga (Di Francesco & Alford, 2017). Fleksibilitas dan pengendalian tersebut didukung dengan kebijakan penggunaan kombinasi penganggaran dan Sistem pengendalian manajemen (Anessi-Pessina et al., 2016; Frow et al., 2010). Anggaran dapat digunakan sebagai komponen integral dari sistem pengendalian manajemen dengan memberikan kontribusi pada disiplin pencapaian target yang telah ditentukan dan pada kemampuan manajer merespon secara cepat dan kreatif terhadap keadaan yang tidak terduga (Frow et al., 2010). Dalam perumusan kebijakan tersebut, Kerangka Kerja *Four Levers of Control* (R. Simons, 1995) dapat digunakan dalam menganalisis sistem pengendalian manajemen yang dibutuhkan dan mengintegrasikannya ke dalam SPM yang sudah ada (Frow et al., 2010; Kominis & Dudau, 2012; Vasileios & Favotto, 2022).

Menurut Simons (1995), Pengendalian strategi dapat dicapai dengan mengintegrasikan empat pengungkit yaitu *beliefs system*, *boundary system*, *diagnostic control system*, dan *interactive control system*. Kekuatan tuas-tuas ini dalam mengimplementasikan strategi tidak terletak pada bagaimana masing-masing

digunakan secara terpisah, tetapi lebih pada bagaimana mereka saling melengkapi satu sama lain ketika digunakan bersama-sama (R. Simons, 1995). Interaksi antara kekuatan positif dan negatif menciptakan ketegangan dinamis antara fleksibilitas dan pencapaian tujuan yang diperlukan untuk menstimulasi dan mengendalikan pertumbuhan (R. Simons, 1995).

Kerangka Kerja Simons (1995) telah digunakan dalam berbagai penelitian terkait sistem pengendalian manajemen di Sektor Publik. Kloot (1997) menggunakan kerangka tersebut dalam menemukan organisasi perlu merancang sistem pengendalian manajemen dengan konstruksi pembelajaran yang mendukung fleksibilitas, pengambilan keputusan terdesentralisasi, dan responsivitas agar berhasil di lingkungan yang penuh ketidakpastian. Penelitian Kober et al. (2007) menemukan bahwa sistem pengendalian manajemen dan strategi saling terkait secara dinamis, mendukung proses pengembangan organisasi yang lebih adaptif. Penelitian Kominis & Dudau (2012) menghasilkan Pemerintah dapat beradaptasi dengan ketidakpastian dan kompleksitas kebijakan publik dengan memperkenalkan *interactive control system* yang mengedepankan kolaborasi antar-lembaga. Bukh & Svanholt (2022) menemukan bahwa penyediaan layanan yang berkualitas dapat dilakukan dengan tidak hanya memperketat pengendalian anggaran tetapi juga memberdayakan para manajer untuk menemukan solusi baru yang inovatif. (Rosalina & Jusoh, 2024) menghasilkan *boundary* dan *interactive control system* meningkatkan kinerja karena keberhasilan dalam mengurangi keterlibatan akademisi dalam perilaku kontraproduktif.

Mengacu pada pembahasan literatur tersebut, penulisan penelitian ini akan menganalisis penerapan keseimbangan pengendalian dan fleksibilitas anggaran pada Satker XYZ menggunakan kerangka kerja *four levers of control* dari Simons (1995). Satuan Kerja XYZ dipilih karena merupakan unit pembelanja yang membutuhkan mekanisme penganggaran yang fleksibel, namun tetap menjadi pengendalian dalam mencapai kinerja. Dalam hal ini, penulisan penelitian menganalisis sistem pengendalian manajemen yang dibutuhkan dan mengintegrasikannya ke dalam SPM yang sudah ada sebelumnya (Vasileios & Favotto, 2022) menggunakan kerangka kerja Simons (1995). Penelitian ini berusaha memperkaya penelitian-penelitian sebelumnya dengan melakukan penelitian terkait fleksibilitas dan keseimbangan penganggaran pemerintah di tingkat Satuan Kerja (Unit Pembelanja).

METODE PENELITIAN

Desain penelitian yang digunakan adalah studi kasus dengan *single case* karena menyesuaikan tujuan penelitian yaitu eksplorasi mendalam mengenai kompleksitas dan keunikan (Saunders et al., 2019; H. Simons, 2009) terkait kebijakan penggabungan penganggaran dan sistem pengendalian manajemen dalam rangka menerapkan keseimbangan pengendalian dan fleksibilitas anggaran pada Satker XYZ.

Data Primer penelitian diperoleh dari wawancara. Wawancara dilakukan terhadap lima orang narasumber yaitu manajer senior (pengendali teknis) dan manajer

(ketua tim) bidang perencanaan, penganggaran dan kinerja pada Satker XYZ, manajer (ketua tim) pada Biro Keuangan dan manajer senior (Koordinator) bidang perencanaan Biro Manajemen Kinerja Lembaga XYZ. Pemilihan narasumber tersebut berdasarkan pertimbangan berikut:

Tabel 1. Pemilihan Narasumber

Jabatan	Pertimbangan Pemilihan	Kode
Manajer (Ketua Tim) pada Biro Keuangan	Berperan sebagai koordinator pelaksanaan dalam proses validasi penyusunan serta revisi anggaran unit-unit, termasuk Satker XYZ	N1
Manajer (Sub Koordinator) pada Biro Manajemen Kinerja	Berperan dalam penyusunan kebijakan terkait perencanaan dan kinerja, serta melakukan penelaahan atas kesesuaian anggaran dan revisi anggaran dengan perencanaan serta kinerja unit-unit, termasuk Satker XYZ.	N2
Manajer Senior Perencanaan dan Penganggaran Satker	Merupakan pelaksana supervisi dan koordinasi terhadap Konsolidasi penyusunan anggaran dari usulan berbagai tim teknis Satker XYZ.	N3
Manajer Perencanaan dan Penganggaran Satker	Merupakan pengelola operasional terhadap Konsolidasi penyusunan anggaran dari usulan berbagai tim teknis Satker XYZ;	N4

Source: Research Data, 2024

Teknik wawancara yang digunakan adalah semi terstruktur. Wawancara dilakukan melalui tatap muka dan menggunakan media *meeting online* (Zoom dan Google Meet). Wawancara tersebut dilaksanakan secara legal, etis dan menjaga kerahasiaan untuk menjamin kebebasan berbicara dari narasumber. Jenis pertanyaan wawancara menyesuaikan dengan jenis informasi yang ingin didapatkan dari pengetahuan, peran dan kontribusi dari narasumber.

Data Sekunder diperoleh dengan meninjau dokumen yang sudah ada untuk mengumpulkan informasi yang berkaitan dengan pertanyaan penelitian (H. Simons, 2009). Data Sekunder diperoleh dengan meninjau dokumen yang sudah ada dan pengunduhan data dari sistem informasi manajemen kinerja dan keuangan yang digunakan Satker XYZ. Dokumen yang diperiksa mencakup dokumen Lembaga XYZ dan Satker XYZ, yaitu Peta Proses Bisnis, SOP Penyusunan dan Revisi Anggaran, Kebijakan Teknis Manajemen Kinerja dan Anggaran, Buku Agenda Prioritas, Perjanjian Kinerja, Rencana Kerja.

Analisis data menggunakan Reflexive Thematic Analysis (Byrne, 2022) dengan proses mengenal data, memberi pengkodean, mengelompokkan kode-kode yang berhubungan kedalam kluster-kluster, memberikan label pada kluster sesuai dengan tema yang muncul dan memberikan definisi dari setiap tema. Tema-tema yang dihasilkan digunakan sebagai dasar mengembangkan rumusan kebijakan penggabungan penganggaran dan sistem pengendalian manajemen dalam rangka menerapkan keseimbangan pengendalian dan fleksibilitas anggaran pada Satker XYZ. Selain itu dilakukan validasi melalui triangulasi metodologis antara hasil wawancara dan pengujian dokumen serta triangulasi data antara sumber data/responden yang berbeda.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Beliefs system Satker XYZ pada tahun 2021 s.d. 2023 mengacu pada Visi, misi dan tujuan yang disusun dan diterapkan oleh Lembaga XYZ. Visi, misi dan tujuan tersebut dituangkan di dalam dokumen formal Rencana Strategis 2020-2024 Lembaga XYZ. Dokumen Rencana Strategis tersebut telah dimuat dalam Sistem Informasi Akuntabilitas dan Kinerja Lembaga XYZ (Esakip) yang dapat diakses oleh seluruh pegawai.

Berdasarkan wawancara, agenda prioritas menjadi lebih dominan dikomunikasikan kepada pegawai oleh manajemen puncak dibandingkan visi, misi dan tujuan. Melihat pada isinya, dokumen agenda prioritas merupakan penjabaran cara untuk mencapai tujuan lembaga XYZ secara terarah. Agenda prioritas memberikan pemetaan audit atas isu-isu strategis yang diangkat dalam rangka mewujudkan akuntabilitas keuangan dan pembangunan nasional serta tata kelola audit. Agenda prioritas lebih dominan menjadi acuan dalam mengembangkan arah pelaksanaan kegiatan dari Satker XYZ. Hal tersebut sesuai dengan pernyataan Narasumber 5 sebagai berikut:

"Kalau pernyataan nilai itu memang ada budaya kerjanya, jadi setiap minggu itu ada pertemuan. Tapi yang disampaikan itu terkait dengan kode etik auditor, aturan-aturan kantor. visi, misi, tujuan jarang. Yang lebih sering malah yang paling baru diterapkan agenda prioritas ini. Jadi itu paling sering dibahas hampir di setiap hari di setiap rapat. Itu yang menjadi panduan kami dalam perencanaan, pelaksanaan, sampai laporan. Itu yang dipantau dan dibahas" (N4).

Informasi Visi, Misi dan nilai-nilai inti Lembaga XYZ baru dapat diperoleh pegawai Satker XYZ apabila aktif mengakses di Sistem Informasi Kinerja yang digunakan Lembaga XYZ. Kondisi tersebut membawa dampak berkurangnya inovasi pegawai Satker XYZ terkait pencapaian visi misi pada bidang dari Satker XYZ. Satker XYZ cenderung hanya melaksanakan kegiatan yang berasal dari mandat agenda prioritas serta permintaan lembaga eksternal yang dapat dilihat dalam dokumen perencanaannya dan sesuai dengan pernyataan Narasumber 5 sebagai berikut:

"Jadi kalau di kami kan ada sistem sendiri ya, sistem terkait kinerja. Di situ ada semua dari visi, misi, tujuan. Semua sudah cascade sampai ke unit. Apa target kinerja unit, seperti itu. Jadi, tapi harus aktif pegawainya. Karena Jarang dari manajemen senior bahas tentang itu ... Karena Cenderung tidak dikomunikasikan terus Pegawai juga Tidak ada Motivasi untuk mencari atau dorongan dari atas untuk lebih memahami tentang Nilai-nilai visi, misi, tujuan, akhirnya jarang menjadi inspirasi. Selama ini Lebih seperti hierarkis. Melaksanakan apa yang dari atas.... Kalau cari kegiatan baru itu jarang. Sebenarnya banyak yang bisa dikembangkan Tapi Kami lebih untuk melaksanakan apa yang ingin dicapai dan apa mandat yang dikasih." (N4).

dan pernyataan Narasumber 4 sebagai berikut:

"Itu sudah rangkuman dari hal -hal apa yang harus dilakukan atau disimpulkan oleh unit. Jadi benar -benar kita berpegang mati dengan apa yang harus kita simpulkan." (N3)

Dalam penerapannya, agenda prioritas mengarahkan penggunaan sumber daya dan fokus perhatian untuk pengambilan peluang-peluang terkait pencapaian topik-topik dalam agenda prioritas. Hal ini terlihat dari pemotongan anggaran untuk non

agenda prioritas pada Tahun 2021 serta topik-topik beserta alokasi anggarannya pada tahun 2022 s.d. 2023 yang sudah ditentukan dari Biro Manajemen Kinerja hanya terkait agenda prioritas dalam penyusunan anggaran. Hal tersebut sesuai dengan pernyataan Narasumber 1 (Biro Keuangan) sebagai berikut:

"... Agenda Prioritas kan prioritas. Secara anggaran itu masih ada tersedia baru bisa untuk eksekusi non Agenda Prioritas. Non Agenda Prioritas bisa dilaksanakan kalau masih ada ketersediaan anggaran" (N1).

Kondisi ini juga menyebabkan kebingungan bagi pegawai pada Satker XYZ dalam menghadapi masalah pemenuhan kegiatan permintaan dari eksternal yang non agenda prioritas. Sebagai contoh, kegiatan permintaan revidi anggaran tambahan atau tunggakan dari Kementerian yang tidak tertuang dalam agenda prioritas. Kegiatan tersebut harus dilaksanakan karena sesuai dengan peraturan, bahwa anggaran tambahan atau tunggakan tersebut harus direvidi oleh Satker XYZ sebagai syarat pengajuannya. Dalam hal ini, agenda prioritas tidak mendukung pengambilan keputusan untuk melaksanakan kegiatan tersebut. Sedangkan menurut Biro Keuangan dan Biro Manajemen Kinerja, kegiatan tersebut boleh dilaksanakan selama anggaran tersedia dan agenda prioritas telah dilaksanakan, bahkan dapat menjadi output kinerja tambahan bagi unit sesuai pernyataan narasumber 1 sebagai berikut:

"Kebijakannya itu kan anggaran itu dibuat sefleksibelnya mungkin ya, jadi tidak mengikat ke kegiatan pengawasan tertentu... memang dalam prakteknya itu anggaran tidak semuanya untuk kegiatan agenda prioritas. Jadi masih bisa digunakan untuk kegiatan yang non prioritas pengawasan" (N1).

dan pernyataan narasumber 2 sebagai berikut:

"(Non Agenda Prioritas) Boleh saja. Itu pun kita seleksi lagi memastikan bahwa kegiatan yang dilakukan masih sejalan dengan agenda utama dan tujuan utama organisasi dan tidak tumpang tindih dengan apa yang sudah ada.... Dan masih Tersedia anggaran yang mencukupi baru kita alokasikan. Jadi singkatnya tetap kita akomodasi dengan seleksi yang ketat" (N2).

Hasil analisis dan wawancara menunjukkan bahwa agenda prioritas telah menjadi sistem kepercayaan yang mengarahkan perhatian dan sumber daya Satker XYZ pada pencapaian agenda tersebut. Meskipun Lembaga XYZ telah memiliki visi, misi, dan tujuan, namun agenda prioritas menjadi fokus utama komunikasi dari manajemen. Kondisi ini membuat pegawai Satker XYZ lebih terpusat pada pencapaian agenda prioritas, sehingga mengabaikan peluang lintas sektor lain terkait bidang pertahanan dan keamanan yang dapat mendukung pencapaian visi, misi dan tujuan. Terdapat juga kebingungan dalam mengatasi pemenuhan kegiatan yang non agenda prioritas, padahal itu dimungkinkan selama agenda prioritas yang utama telah dilaksanakan. Oleh karena itu, untuk mengarahkan fleksibilitas agar sesuai dengan sistem kepercayaan Lembaga XYZ, diperlukan perubahan agar visi, misi, dan tujuan dapat menjadi panduan utama bagi pegawai. Perubahan ini dapat diwujudkan melalui pengkomunikasian secara rutin visi, misi, dan tujuan tersebut oleh Direktur dan Koordinator kepada seluruh pegawai di Satker XYZ.

Terkait dengan penganggaran, Satker XYZ juga mengacu pada sistem batasan yang diterapkan oleh Lembaga XYZ. Wawancara menghasilkan bahwa sistem batasan yang digunakan adalah agenda prioritas. Agenda prioritas merupakan prioritas utama

arah kegiatan dari seluruh unit di Lembaga XYZ yang harus dipenuhi. Dokumen agenda prioritas berisi fokus area pengawasan, informasi yang diinginkan serta kolaborasi antar unit. Dokumen tersebut menjadi acuan dalam menyusun langkah-langkah yang digunakan sebagai acuan dan batasan dalam menganggarkan pelaksanaan kegiatan. Hal ini sesuai pernyataan narasumber 2 sebagai berikut:

"Kita melakukan pengawasan-pengawasan yang sifatnya prioritas. Kita bungkus Pengawasan tersebut untuk memastikan tujuan pemerintah tadi tercapai dalam bentuk agenda prioritas. Agenda Prioritas inilah yang di cascading ke bawah ... dan jadi rencana penugasan. Di rencana penugasan ini melekat anggaran-anggaran itu. Jadi udah jelas ya kalau kita memprioritaskan penganggaran itu tentunya ke agenda prioritas" (N2).

Untuk mendukung batasan tersebut, terdapat kebijakan teknis manajemen kinerja dan anggaran yang diterbitkan oleh Sekretaris Utama Lembaga XYZ. Dokumen tersebut dijadikan panduan sekaligus batasan dalam penganggaran dan Kinerja Lembaga XYZ. Kebijakan teknis manajemen kinerja dan anggaran Lembaga XYZ menyatakan pemanfaatan sumber daya diprioritaskan untuk mendukung pelaksanaan agenda prioritas. Dalam hal ini pimpinan unit kerja diharapkan untuk memprioritaskan pemenuhan target kinerja dan informasi hasil pengawasan yang telah ditetapkan sesuai dengan periode tahapannya.

Batasan tersebut didukung dengan berbagai pengambilan keputusan dari Biro Manajemen Kinerja dan Biro Keuangan yang menyaring kegiatan-kegiatan yang tidak sesuai dengan agenda prioritas. Pengalokasian anggaran dilakukan secara top down dari Biro Keuangan kepada Satker XYZ berdasarkan topik agenda prioritas yang dilaksanakan. Dalam hal ini tidak terdapat sanksi yang diberikan terhadap kegiatan yang tidak mendukung agenda prioritas, namun kegiatan tersebut dapat dilaksanakan apabila masih ada anggaran tersedia.

Berdasarkan wawancara, sistem batasan jarang menjadi panduan dalam penggunaan anggaran oleh pegawai pada Satker XYZ. Pengajuan penggunaan anggaran sering tidak sesuai dengan anggaran yang sudah terkodeifikasi sesuai agenda prioritas dan langkah yang direncanakan. Pengajuan penggunaan anggaran seperti hal baru yang tidak berhubungan dengan langkah-langkah yang direncanakan dan dianggarkan pada agenda prioritas sesuai pernyataan Narasumber 5 sebagai berikut:

"Saat mau mengajukan penggunaan anggaran itu tidak pernah mempertimbangkan sisa anggarannya berapa atau ini direncanakan untuk apa sih anggarannya... Koordinator bahkan tidak pernah mempertimbangkan apa yang direncanakan apa yang dilarang... misalnya mereka mau melaksanakan acara formal penanda tanganan padahal itu tidak ada rencananya. Itu sudah dibahas sampai dengan koordinator dan diteruskan di direktur juga lolos... panduannya itu sebenarnya kurang" (N4).

Terkait dengan kondisi tersebut, tidak ada sanksi yang diberikan atau permintaan penjelasan atas pengajuan yang tidak sesuai baik dari Koordinator maupun Direktur. Pengajuan biaya tersebut telah melalui otorisasi dan reviu berjenjang dari tim, supervisor, koordinator dan direktur. Pengajuan biaya tetap diproses tanpa permintaan penjelasan meskipun tidak sesuai dengan agenda prioritas yang ada sesuai dengan pernyataan Narasumber 5 sebagai berikut:

"Kalau di penganggaran kinerja itu lebih apa yang diinginkan diajukan. banyak juga yang di luar apa yang direncanakan diajukan dan tidak perlu penjelasan, tidak ada sanksi tidak ada larangan untuk itu" (N4).

Hasil analisis dan wawancara menunjukkan bahwa Lembaga XYZ telah menetapkan agenda prioritas menjadi sistem batasan yang mengarahkan penyusunan dan penggunaan anggaran pada Satker XYZ. Namun pada Satker XYZ, sistem batasan jarang menjadi panduan dalam penggunaan anggaran oleh pegawai pada Satker XYZ. Tidak ada sanksi yang diberikan atau permintaan penjelasan atas pengajuan yang tidak sesuai baik dari Koordinator maupun Direktur. Kondisi ini berdampak pada berbagai penggunaan anggaran yang tidak sesuai dengan peruntukannya.

Oleh karena itu, untuk mendukung fungsi sistem batasan menjadi domain yang dapat diterima untuk pengendalian dalam penggunaan sumber daya (R. Simons, 1995) diperlukan agenda prioritas yang menjadi panduan penggunaan anggaran. Hal ini dapat diwujudkan melalui pemantauan pengajuan penggunaan anggaran dengan agenda prioritas yang direncanakan. Selain itu diperlukan sanksi dan penjelasan atas pengajuan kegiatan diluar agenda prioritas.

Wawancara menghasilkan target dan ukuran kinerja Direktur dan Koordinator Satker XYZ telah ditetapkan. Target dan ukuran kinerja tersebut diturunkan dari tingkat Deputy ke Direktur dan Koordinator. Target dan ukuran tersebut berdasarkan target kinerja dalam Rencana Strategis. Target kinerja Direktur berdasarkan perundingan dengan Deputy XYZ. Target kinerja Koordinator berdasarkan perundingan dengan Direktur XYZ. Hal tersebut sesuai dengan pernyataan Narasumber 3 sebagai berikut:

"sudah ada perjanjian kinerja ya. jadi perjanjian kinerja itu ditetapkan dari atas. dari kepala ke deputy. ke direktur. terus kalau dari direktur lanjut ke koordinator. sudah ada sistemnya seperti itu cascading dari atas ... biro manajemen kinerja yang berusaha menentukan apa sih variabel-variabel kinerja penting terkait ya apa yang perlu dicapai ... itu juga hasil diskusi dengan unit-unit ... biasa dia yang dilibatkan Direktur dan Koordinator" (N3)

Berdasarkan konfirmasi ke data sekunder, pada Perjanjian Kinerja Satker XYZ tahun 2023 telah memuat indikator, ukuran serta target kinerja dari Direktur dan Koordinator pada Satker XYZ. Berdasarkan wawancara, target pencapaian informasi hasil audit dari agenda prioritas juga merupakan target kinerja kritis yang harus dicapai. Sesuai dengan pernyataan Narasumber 5 sebagai berikut:

"Kalau sekarang sih sepertinya target kinerja yang penting itu ya terkait pencapaian agenda prioritas itu. jadi itu yang lebih ditekankan. ... targetnya itu terkait topik apa yang harus dilaksanakan oleh unit kita. Informasi apa yang harus dihasilkan dari unit kita itu yang harus dicapai." (N4)

Sesuai dengan R. Simons (1995), diagnostic control system menyerahkan kepada pegawai untuk mencari cara mengubah input dan proses untuk mencapai output yang dibutuhkan. Berdasarkan konfirmasi ke data sekunder, telah disusun target output yang dicantumkan dalam PKPT (Program Kerja Audit Tahunan) pada Sistem Manajemen Kinerja Lembaga XYZ. PKPT tahun 2023 tersebut memuat uraian PKPT, koordinator pelaksana, rencana mulai penugasan dan rencana pelaporan.

Permasalahan yang muncul dalam mendukung keleluasan mengubah input pada Koordinator sesuai penerapan diagnostic control system adalah tidak ditetapkannya pembagian anggaran pada setiap koordinator. Hal ini menimbulkan Koordinator yang terlalu leluasa dalam menggunakan anggaran dalam menghasilkan output. Hal ini menimbulkan ketidaksesuaian anggaran dengan kebutuhan pada ketiga Koordinator. Hal tersebut sesuai dengan pernyataan narasumber 5 sebagai berikut:

"... terkait penganggaran itu tidak ada cascadingnya dari direktur sampai koordinator. Padahal koordinator itu kan didesentralisasikan oleh direktur untuk melaksanakan kegiatan-kegiatan terkait bidangnya. ... tapi masalahnya anggarannya itu tidak dibagi sampai koordinator jadi koordinator itu cenderung tidak tahu anggarannya berapa" (N4).

Berdasarkan hasil wawancara, perilaku hubungan yang ditunjukkan oleh Koordinator Satker XYZ dalam menghadapi permasalahan tersebut adalah cenderung tidak berkolaborasi terkait anggaran. Sesuai pernyataan sebagai berikut:

"Koordinator itu cenderung tidak mau koordinasi soal anggaran. Misalnya permasalahan Anggaran habis.... Yasudah menunggu tambahan anggaran ... selama ini kan masing-masing dan mencoba memanfaatkan anggaran semaksimal mungkin" (N4).

Berdasarkan konfirmasi ke data sekunder Rencana Anggaran Biaya, input dalam penugasan adalah orang, hari penugasan, biaya transport dan biaya harian. Perbandingan antara dokumen Rencana Anggaran Biaya dengan PKPT menghasilkan rincian yang tidak sinkron. Dalam hal ini PKPT tidak memuat informasi terkait anggaran biaya dan tidak dapat ditelusuri ke dalam Rencana Anggaran Biaya yang tidak menyajikan secara spesifik anggaran biaya per PKPT. Sehingga dokumen Rencana Anggaran Biaya dan PKPT tidak menyajikan input anggaran yang dapat dikelola oleh setiap koordinator.

Oleh karena itu, untuk mendukung Diagnostic Control System diperlukan peran Direktur untuk untuk mengkolaborasikan para koordinator dan memutuskan solusi atas batasan keleluasaan anggaran setiap Koordinator. Hal tersebut sesuai dengan wawancara kepada Narasumber 4 yang menyatakan:

"itu tergantung Direktur. Kalau Direktur peduli terhadap anggaran, selama ini semuanya akan berjalan dengan baik. tapi, kurang baik kalau Direktur tidak peduli" (N3).

Lembaga XYZ telah memiliki sistem informasi dalam rangka pemantauan pencapaian kinerja. Namun informasi untuk memantau penganggaran dan kinerja pada tiap koordinator masih belum bisa didapatkan langsung. Untuk itu, diperlukan sistem informasi yang dapat mendukung pemantauan realisasi anggaran per kegiatan serta saldo anggaran pada setiap Koordinator secara real time. Hal ini sesuai dengan hasil wawancara dengan Narasumber 5:

"pemantauan kemajuan menuju target kinerja seperti pelaksanaan kegiatan atau pelaporan sudah tercapai atau belum itu sudah, cuman kalau dari sisi penganggarannya itu tidak bisa dipantau karena dari koordinator sendiri tidak ada seperti pagunya masing-masing dalam mengelola. jadi kita tidak tahu apa koordinator sudah melebihi dari dari apa yang dialokasikan atau koordinator terlalu besar dalam mengajukan biaya atau dia sebenarnya masih banyak sisa" (N4)

Selanjutnya pengelola anggaran Satker XYZ menyusun dan menyampaikan Laporan Pengecualian atas realisasi anggaran setiap bulan kepada Direktur. Direktur

melakukan pemantauan atas pengecualian dan meminta penjelasan kepada Koordinator apabila terdapat kelebihan penggunaan anggaran.

Selanjutnya terkait respon atas ketidakpastian strategis, dimana kegiatan baru dapat muncul dalam pelaksanaan agenda prioritas. Kegiatan tersebut dapat muncul dikarenakan perubahan isu-isu terkini yang membutuhkan audit, pengembangan kebutuhan kolaborasi serta informasi hasil pelaksanaan agenda prioritas dan permintaan dari Lembaga Eksternal. Hal tersebut sesuai dengan pernyataan narasumber 2 sebagai berikut:

"Banyak hal-hal yang current issue yang tidak bisa kita antisipasi di depan... misalnya awalnya cuma direncanakan dua kali penugasan ternyata perlu tiga kali kalau tadinya hanya melibatkan dua direktorat, ternyata ketika dilaksanakan, oh perlu tiga direktorat ... tadinya kegiatannya itu full board ternyata perlu perjalanan dinas" (N2).

dan Narasumber 5 sebagai berikut:

"...selama sepanjang pelaksanaan selama ini strategi agenda prioritas itu selalu ada ketidakpastian. misalnya tiba-tiba ada isu-isu baru muncul itu kita harus masuk kan seperti misalnya paling real sih dulu di tahun 2023 itu kita harus masuk ke topik pariwisata .. terus di di tahun 2022 kita harus masuk ke bantuan tunai .. pariwisata itu tidak ada anggarannya tapi ya harus dilaksanakan ... lalu koordinator coba bertanya kepada penanggung jawab topik dan penanggung jawab topik hanya menjawab anggarannya tidak ada .. seperti tahun 2022 yang bantuan tunai tadi juga kami kan menugaskan sekitar 30 perwakilan dan itu tidak ada anggarannya ... kita juga ada tugas tiba-tiba nanti dari kementerian lembaga minta tolong review anggaran tambahan" (N4).

Terkait dengan pemenuhan anggaran terhadap kebutuhan kegiatan baru tersebut, analisis atas wawancara dan pengujian dokumen menghasilkan permasalahan tersebut dapat diatasi dengan optimalisasi sisa anggaran pada koordinator, realokasi anggaran antar koordinator atau antar satker, penambahan target kinerja dan anggaran serta pembebanan biaya kepada mitra eksternal. Namun perlu diperhatikan bahwa agenda prioritas harus dipenuhi terlebih dahulu baru sumber daya dapat digunakan untuk kegiatan non prioritas.

Informasi saldo anggaran per kegiatan dapat dimanfaatkan oleh Koordinator untuk melaksanakan optimalisasi sisa anggaran. Hal ini didukung oleh hasil pengujian terhadap dokumen usulan dan realisasi biaya pada tahun 2023, yang menunjukkan bahwa realisasi biaya rata-rata 18% lebih rendah daripada usulan biaya. Selisih tersebut dapat dimanfaatkan untuk memenuhi kegiatan baru yang belum dianggarkan. Penggunaan optimalisasi sisa anggaran ini harus tetap menaati regulasi penganggaran yang ada. Sisa Anggaran harus digunakan sesuai dengan kode kinerja anggaran tersebut diperuntukkan.

Peran Direktur diperlukan untuk menciptakan dialog terkait pencarian penjelasan berbasis fakta atas ketidakesesuaian anggaran dan menemukan solusi antar koordinator dalam menegosiasikan realokasi sumber daya. Berdasarkan pemantauan pencapaian kinerja dan realisasi anggaran, Direktur dapat memfasilitasi dialog antar koordinator apabila ditemukan masalah anggaran yang tidak mencukupi dalam pencapaian target kinerja.

Jika permasalahan kegiatan baru yang belum dianggarkan tidak dapat diselesaikan melalui anggaran Satker XYZ, maka diperlukan pengendalian interaktif yang melibatkan Biro Keuangan, Biro Manajemen Kinerja, dan satker lain untuk negosiasi terkait realokasi sumber daya. Dalam hal ini, Biro Keuangan dapat memfasilitasi realokasi anggaran antar unit kerja berdasarkan permintaan dari unit kerja yang bersangkutan serta data kinerja dari Biro Manajemen Kinerja. Biro Manajemen Kinerja menyediakan data terkait pencapaian kinerja dan proyeksi ke depannya, sementara satker lain yang memiliki kelebihan anggaran. Agenda Prioritas menjadi sistem batasan dalam mengembangkan negosiasi realokasi anggaran. Hal tersebut sesuai dengan hasil wawancara narasumber 1 sebagai berikut:

"Kekurangan anggaran merupakan kejadian yang sering terjadi dan dapat ditanggapi oleh Biro Keuangan melalui surat resmi yang diajukan oleh unit kerja kepada Biro Keuangan. Koordinasi terkait pergeseran dan penggunaan anggaran dilakukan bersama Biro Manajemen Kinerja dan Biro Keuangan. Biro Manajemen Kinerja membantu memetakan kegiatan pengawasan mana yang perlu digeser atau dibatalkan, sedangkan Biro Keuangan memastikan bahwa setiap perubahan tercatat sesuai dengan rincian output yang telah disepakati. Pergeseran anggaran biasanya tidak mengubah rincian output secara signifikan karena anggaran tetap dalam kerangka besar yang sama. Selama ini, faktor utama dalam pemenuhan kebutuhan anggaran adalah inisiatif dan upaya dari Direktorat dalam mengajukan permintaan anggaran tersebut" (N1).

Terkait realokasi antar Satker, perlu diperhatikan bahwa proses ini melibatkan revisi anggaran melalui Direktorat Jenderal Anggaran Kementerian Keuangan, yang memerlukan waktu sekitar tiga bulan hingga selesai. Dengan demikian, kesempatan untuk melakukan alokasi hanya tersedia tiga hingga empat kali dalam setahun. Dalam pelaksanaannya, meskipun revisi anggaran belum selesai, terdapat kegiatan mendesak yang tetap harus dilaksanakan. Untuk mengatasi hal ini, sementara waktu digunakan dana dari auditor yang ditugaskan, sebagaimana dinyatakan oleh Narasumber 4 sebagai berikut:

"Biasanya kami mengajukan revisi anggaran. Selama proses revisi, belanja-belanja yang mendesak tetap dilakukan, meskipun harus minus dulu dalam laporan keuangan. Setelah revisi anggaran disetujui, barulah alokasi dana dimasukkan. Pembayaran dinas bisa tertunda hingga dua bulan akibat proses revisi anggaran yang lama. Hotel dan biaya lainnya sering harus dibayar dulu oleh masing-masing anggota tim" (N3).

Hal ini berpotensi menimbulkan tekanan bagi auditor yang bertugas, bahkan dapat mendorong terjadinya rasionalisasi untuk melakukan fraud untuk memenuhi biaya perjalanan dinas. Berdasarkan kondisi tersebut, perlu diterapkan sistem pengendalian interaktif secara triwulanan untuk memantau kebutuhan realokasi anggaran antar Satker. Langkah ini diharapkan dapat memastikan ketersediaan anggaran sebelum kegiatan dilaksanakan, sehingga mengurangi potensi tekanan dan risiko penyimpangan.

Situasi lain terjadi ketika solusi membutuhkan pemberdayaan manajer untuk menetapkan target kinerja baru. Di Satker XYZ, hal ini terjadi saat mendapatkan perluasan atas agenda prioritas, topik agenda prioritas baru, pemenuhan isu-isu baru dan pemenuhan permintaan dari Kementerian/Lembaga mitra di luar rencana yang

telah ditetapkan sebelumnya. Untuk mengatasi kegiatan baru yang tidak direncanakan, pengajuan penambahan anggaran ke Kementerian Keuangan dapat menjadi salah satu solusi. Namun, perlu dipahami bahwa proses pengajuan tersebut memakan waktu lama, sehingga kemungkinan hanya dapat dilakukan satu kali dalam setahun. Faktor tingkat urgensi menjadi pertimbangan dalam persetujuan oleh Kementerian Keuangan. Selain itu, kemungkinan jumlah anggaran yang disetujui tidak sesuai dengan yang diajukan. Hal ini sejalan dengan pernyataan dari narasumber 1 berikut:

"Selain itu, seringkali muncul permintaan mendadak untuk kegiatan pengawasan baru yang benar-benar tidak memiliki pos anggaran. Dalam situasi seperti ini, kami mengajukan penambahan anggaran. Prosesnya dimulai dengan komunikasi informal antara Kepala Lembaga dan Kementerian Keuangan. Jika sudah ada persetujuan informal, pengajuan dilanjutkan secara formal melalui surat resmi. Kami mempersiapkan semua dokumen pendukung seperti TOR (Terms of Reference) dan RAB (Rencana Anggaran Belanja) dengan detail agar pengajuan dapat diterima.

Pengajuan biasanya dilakukan mendekati waktu pembahasan APBNP untuk efisiensi proses. Proses pengajuan penambahan anggaran memerlukan waktu sekitar 2-4 bulan, mulai dari evaluasi internal hingga persetujuan anggaran baru. Oleh karena itu, dalam satu tahun, peluang untuk mengajukan tambahan anggaran biasanya hanya sekali" (N1).

Visi, misi dan tujuan menjadi sistem kepercayaan dalam mengembangkan kegiatan baru, berdasarkan eksplorasi terhadap sektor, tema, dan topik tertentu. Agenda prioritas baru yang disepakati kemudian menjadi sistem batasan dan panduan yang menetapkan arah tindakan organisasi. Selain itu, hasil penambahan anggaran yang disetujui berfungsi sebagai pengendalian diagnostik baru bagi Satker XYZ.

SIMPULAN

Penerapan keseimbangan pengendalian dan fleksibilitas anggaran pada Satker XYZ, menggunakan analisis kerangka kerja R. Simons (1995), dapat didukung dengan pengkomunikasian *beliefs system* berupa visi, misi dan tujuan; pemantauan dan pemberian sanksi kesesuaian dengan *boundary system*; penyusunan pengendalian diagnostik anggaran s.d. tingkat koordinator serta pengendalian interaktif dalam memprediksi kebutuhan realokasi anggaran antar koordinator, unit dan penambahan kinerja baru. Pengendalian diagnostik anggaran dapat memberikan informasi terhadap pegawai atas target kinerja dan batasan anggaran yang mereka miliki serta peluang optimalisasi terhadap sisa anggaran. Pengendalian Interaktif memberikan sarana bagi para manajer dalam mendapatkan informasi anggaran serta penanganan terhadap permasalahan anggaran yang mungkin terjadi. Pengkomunikasian visi, misi dan tujuan meningkatkan inovasi. Pemantauan *boundary system* memastikan penggunaan sumber daya sesuai dengan domain yang dapat diterima.

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah tidak mengamati keselarasan mekanisme Indikator Kinerja Utama dalam mendukung keseimbangan

pengendalian dan fleksibilitas anggaran sesuai strategi pada Satker XYZ. Selain itu penelitian ini memiliki ketergantungan pada pengetahuan narasumber serta kurangnya kemampuan untuk menggeneralisasi teori dari hasil penelitian. Disarankan penelitian selanjutnya melakukan evaluasi keselarasan antara Indikator Kinerja Utama (IKU) dalam mendukung keseimbangan pengendalian dan fleksibilitas anggaran sesuai strategi pada Satker XYZ.

REFERENSI

- Allen, R., & Clifton, R. (2024). From zero-base budgeting to spending review – achievements and challenges. *Development Southern Africa*, 41(5), 849–865. <https://doi.org/10.1080/0376835X.2023.2226164>
- Allen, R., Hemming, R., & Potter, B. (2013). *The International Handbook of Public Financial Management*. Palgrave Macmillan UK. <https://books.google.co.id/books?id=MTohAQAAQBAJ>
- Anessi-Pessina, E., Barbera, C., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2016). Public sector budgeting: a European review of accounting and public management journals. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(3), 491–519. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2013-1532>
- Argento, D., Kaarbøe, K., & Vakkuri, J. (2020). Constructing certainty through public budgeting: budgetary responses to the COVID-19 pandemic in Finland, Norway and Sweden. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(5), 875–887. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-07-2020-0093>
- Bukh, P. N., & Svanholt, A. K. (2022). Balancing Tight Budget Control and Quality Within Social Services in a Danish Municipality. *Scandinavian Journal of Public Administration*, 26(3), 91–113. <https://doi.org/10.58235/sjpa.v26i3.7012>
- Di Francesco, M., & Alford, J. (2017). Balancing budget control and flexibility: the central finance agency as ‘responsive regulator.’ *Public Management Review*, 19(7), 972–989. <https://doi.org/10.1080/14719037.2016.1243812>
- Frow, N., Marginson, D., & Ogden, S. (2010). “Continuous” budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society*, 35(4), 444–461. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.10.003>
- Gibran, J. M., & Sekwat, A. (2009). Continuing the search for a theory of public budgeting. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 21(4), 617–644. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-21-04-2009-B005>
- Heupel, T., & Schmitz, S. (2015). Beyond Budgeting - A High-hanging Fruit The Impact of Managers’ Mindset on the Advantages of Beyond Budgeting. *Procedia Economics and Finance*, 26, 729–736. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)00831-X](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)00831-X)
- Hope, J., & Fraser, R. (2003). Who needs budgets? . *Harvard Business Review* 81, 108–115.
- Jones, R., & Pendlebury, M. (2010). *Public Sector Accounting* (Sixth Edition). Pearson Education Limited.

- Kelly, J. M. (2003). The long view: lasting (and fleeting) reforms in public budgeting in the twentieth century. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 15(2), 309–326. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-15-02-2003-B007>
- Kloot, L. (1997). Organizational learning and management control systems: responding to environmental change. *Management Accounting Research*, 8(1), 47–73. <https://doi.org/10.1006/mare.1996.0033>
- Kober, R., Ng, J., & Paul, B. J. (2007). The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research*, 18(4), 425–452. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2007.01.002>
- Kominis, G., & Dudau, A. I. (2012). Time for interactive control systems in the public sector? The case of the Every Child Matters policy change in England. *Management Accounting Research*, 23(2), 142–155. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.04.002>
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56–75. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.10.003>
- Rosalina, K., & Jusoh, R. (2024). Levers of Control, Counterproductive Work Behavior, and Work Performance: Evidence From Indonesian Higher Education Institutions. *Sage Open*, 14(3). <https://doi.org/10.1177/21582440241278455>
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2019). *Research Methods for Business Students*. Pearson International Content. <https://bookshelf.vitalsource.com/reader/books/9781292208794>
- Simons, H. (2009). *Case Study Research in Practice*. SAGE Publications, Limited. <http://ebookcentral.proquest.com/lib/indonesiau-ebooks/detail.action?docID=743724>
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press.
- Snider, K. F. (2000). Rethinking Public Administration's Roots in Pragmatism. *The American Review of Public Administration*, 30(2), 123–145. <https://doi.org/10.1177/02750740022064597>
- Vasileios, G., & Favotto, A. (2022). New development: Management control for emergent risks in the public sector—a levers of control perspective. *Public Money & Management*, 42(6), 417–419. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1986301>