

PENGEMBANGAN SISTEM ANGGARAN DAN AKUNTANSI BADAN LAYANAN UMUM UNIVERSITAS BRAWIJAYA: PERSPEKTIF INSTITUSIONALIS

Mirna Amirya
Ali Djamhuri
Unti Ludigdo

Universitas Brawijaya, Jl. MT. Haryono 165, Malang.
Email: mirna.amirya@gmail.com

Abstract: Budget and Accounting System of Badan Layanan Umum of Brawijaya University: Institutional Perspective. This research attempts to understand the development and the implications of budget and accounting system of BLU of Brawijaya University from organizational change. Budget and accounting system include the change from traditional budgeting to performance-based budgeting and the cash basis (modified accrual basis) to accrual basis. This research uses interpretive research paradigm. Analysis and interpretation development are conducted through the New Institutionalism Theory. The results of this study indicate that the development of budget and accounting system of BLU of Brawijaya University can encourage organizational change, including changes in the values of management, human resources, procedural, technological, and organizational structure.

Abstrak: Pengembangan Sistem Anggaran dan Akuntansi Badan Layanan Umum Universitas Brawijaya: Perspektif Institusional. Penelitian ini berusaha untuk memahami pengembangan dan implikasi sistem anggaran dan akuntansi Badan Layanan Umum Universitas Brawijaya melalui perubahan organisasi dengan menggunakan perspektif teori institusional. Pengembangan sistem dan anggaran termasuk perubahan dari penganggaran tradisional menjadi penganggaran berbasis kinerja dan kas (modifikasi basis akrual) menjadi basis akrual. Penelitian ini menggunakan paradigma penelitian interpretif. Analisis dan interpretasi pengembangan anggaran dan sistem akuntansi dengan menggunakan Teori Institusional Baru. Hasil dari penelitian ini mengindikasikan bahwa pengembangan anggaran dan sistem akuntansi Badan Layanan Umum Universitas Brawijaya dapat mendorong perubahan organisasi, termasuk perubahan dalam nilai-nilai manajemen, sumber daya manusia, prosedur, teknologi dan struktur organisasi.

Kata Kunci: Akuntansi Akrual, Badan Layanan Umum, Teori Institusional Baru, Perubahan Organisasi, Penganggaran Berbasis Kinerja



Jurnal Akuntansi Multiparadigma
JAMAL
Volume 3
Nomor 3
Halaman 334-501
Malang, Desember 2012
ISSN 2086-7603

Perguruan Tinggi Negeri (PTN) merupakan salah satu lembaga sosial yang bertugas mengembangkan ilmu pengetahuan dan teknologi. Dunia usaha, pemerintah, dan masyarakat menuntut PTN untuk memenuhi kebutuhan mereka akan ilmu pengetahuan dan teknologi yang lebih tinggi. Konsekuensinya, PTN harus mengikuti perubahan (Effendi 2003).

Untuk memenuhi tuntutan yang semakin global dan kom-

pleks tersebut, PTN memerlukan pendanaan dalam rangka membiayai aktivitasnya dengan menekankan pada asas *good university governance* yang mengandung prinsip transparansi, akuntabilitas dan mampu menerapkan pengelolaan keuangan yang fleksibel dengan menonjolkan produktivitas, efisiensi dan efektivitas. Pola Pengelolaan Keuangan (PPK) tersebut dikenal sebagai Badan Layanan Umum (BLU). Pola Pengelolaan Keuangan (PPK) tersebut

sangat didukung oleh instrumen pertanggungjawaban, diantaranya yaitu anggaran dan akuntansi.

Pengelolaan keuangan PTN yang menerapkan BLU diatur oleh Peraturan Perundang-undangan di bidang keuangan negara. Beberapa peraturan utama yang secara khusus mengaturnya yaitu: (1) Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, (2) Undang-Undang Nomor 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, (3) Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum, (4) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, (5) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 76/PMK.05/2008 tentang Pedoman Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum, (6) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 44/PMK.05/2009 tentang Rencana Bisnis dan Anggaran Serta Pelaksanaan Anggaran Badan Layanan Umum dan (7) Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Pada umumnya peraturan-peraturan tersebut menegaskan bahwa sebuah instansi yang menggunakan model BLU harus menerapkan sistem anggaran berbasis kinerja dan akuntansi berbasis akrual.

Universitas Brawijaya (UB), sebagai salah satu PTN di Indonesia bertekad untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa. Untuk mencapai hal tersebut, UB mengajukan diri menjadi BLU. Pada tahun 2008, berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 361/KMK.05/2008 tanggal 17 Desember 2008, UB secara resmi berstatus sebagai BLU penuh.

Sistem anggaran dalam PPK BLU menyaratkan Satuan Kerja (Satker) BLU untuk menyusun dokumen anggaran Rencana Bisnis dan Anggaran (RBA). RBA merupakan bagian dari Rencana Kerja Anggaran-Kementerian/Lembaga (RKA-KL) BLU. Dengan demikian, dalam penyusunan anggaran, Satker BLU selain menyusun RBA juga RKA-KL. Sementara itu, akuntansi dan laporan keuangan Satker BLU diselenggarakan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK). Penggabungan laporan keuangan BLU pada laporan keuangan kementerian negara/lembaga dilakukan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) sehingga Satker BLU selain menyusun laporan

keuangan berdasarkan SAK juga tetap berdasarkan SAP.

Untuk memenuhi persyaratan sebagai Satker BLU, UB melakukan pengembangan sistem anggaran dan akuntansi. Pengembangan tersebut diindikasikan dapat mendorong perubahan organisasi. Dalam studi organisasi, para ahli *new institutionalism* menyatakan bahwa penerapan faham *new institutionalism* berkaitan dengan sebuah kenyataan bahwa struktur suatu organisasi dipengaruhi oleh lingkungan sosial tempat ia berada (Carruthers 1995). Sebuah organisasi biasanya terbentuk ke dalam struktur formal yang terdiri dari berbagai prosedur, proses dan aturan yang rasional

Pembentukan struktur organisasi formal tersebut diharapkan dapat mendorong kesuksesan sebuah organisasi. Menurut Meyer dan Rowan (1977:53), kesuksesan organisasi bergantung pada faktor-faktor lain (terutama legitimasi) selain koordinasi yang efisien dan pengendalian kegiatan produktif. Pembentukan struktur organisasi formal ini lebih menekankan diperolehnya legitimasi atas segala kegiatan organisasi selain untuk meningkatkan efisiensi ataupun mencapai *outcome* yang lebih baik.

Untuk memperoleh legitimasi, sebuah organisasi berupaya untuk melembagakan unsur-unsur lingkungan (ide, logika, praktik, teknik dan kebiasaan) ke dalam organisasi sehingga unsur-unsur lingkungan menjadi bagian dari lembaga organisasi tersebut (Djamhuri 2009). Salah satunya, organisasi berupaya menjadi mirip (*isomorphism*) dengan lingkungan kelembagaan. Ada tiga cara yang dilakukan oleh organisasi untuk menjadi mirip (*isomorphism*) dengan lingkungan kelembagaannya, yakni *coercive*, *mimetic* dan *normative* (DiMaggio dan Powell 1983:67; Carruthers 1995; Lippi 2000 dan Sewing 2010:123). Menurut Lippi (2000), ketiga faktor eksogen (*coercive*, *mimetic* dan *normative*) bersifat *top-down* sementara *allogomorphism* lebih bersifat *bottom-up*. Berbagai upaya yang dilakukan organisasi tersebut dapat mendorong perubahan organisasi.

Perubahan organisasi didefinisikan Senge *et al.* (1999) sebagaimana dikutip oleh Heller (2003) sebagai: "*Combines 'inner' shifts in people's values, aspirations, and behaviors with 'outer changes' in processes, strategies, and systems*" (p.15). Perubahan organisasi tersebut diartikan sebagai kombinasi perubahan internal dalam nilai-nilai masyarakat, aspirasi dan perilaku dengan perubahan

eksternal terkait proses, strategi dan sistem. Sementara Jones (2001:389) mendefinisikan perubahan organisasi sebagai sebuah proses di mana berbagai organisasi beranjak dari keadaan yang sudah ada dan stabil kepada keadaan baru yang diinginkan dengan tujuan untuk meningkatkan efektivitas.

Pada dasarnya apabila institusi melakukan suatu perubahan maka harus memuatkan unsur-unsur apa dalam organisasi yang akan diubah. Jones (2001:389-390) menyatakan bahwa organisasi dapat diubah melalui perbaikan SDM, sumber daya fungsional, kemampuan teknologi dan kemampuan organisasi.

Lewin (1951) sebagaimana dirujuk oleh Jones (2001:399) mengemukakan tentang *force field theory of change* yang digunakan untuk menggambarkan dinamika perubahan yang terjadi dalam suatu organisasi. Teori ini menyatakan bahwa selalu akan ada berbagai kekuatan yang menentang adanya perubahan selain kekuatan yang menginginkan dilakukannya perubahan. Model perubahan Lewin (1951) lebih dimaknai sebagai kekuatan tarik menarik antara pihak/faktor yang menginginkan atau mendukung terjadinya perubahan dengan pihak/faktor yang menentangnya.

Hasil ini juga didukung oleh beberapa penelitian sebelumnya, diantaranya yang pernah dilakukan oleh Hood (1991 dan 1995); Carruthers (1995); Lippi (2000); Wijayanti (2006); Rahayu (2007); Taufik (2009); Djahuri (2009), Firmanto (2011), Amirya (2011 dan 2012). Intinya, penelitian-penelitian tersebut membahas tentang anggaran berbasis kinerja, akuntansi berbasis akrual dan kaitannya dalam mendorong perubahan organisasi sektor publik.

Berbeda dengan penelitian sebelumnya, penelitian ini dilakukan atas dasar beberapa pertimbangan yaitu: Pertama, penelitian ini berfokus pada pengembangan sistem anggaran dan akuntansi BLU UB dengan menggunakan analisis *new institutional theory*. Kedua, berlakunya Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum membawa UB untuk menerapkan PPK-BLU ke dalam situasi perubahan, yakni dengan diadopsinya *performance based budgeting* yang berorientasi *output* dan akuntansi berbasis akrual. Bertitik tolak dari hal tersebut, pertanyaan yang diajukan dalam penelitian ini yaitu bagaimana implikasi sistem anggaran dan akuntansi BLU UB dapat mendorong

perubahan organisasi. Tujuan yang ingin dicapai penelitian ini adalah memahami implikasi sistem anggaran dan akuntansi BLU UB dalam mendorong perubahan organisasi.

Dalam studi organisasi, para ahli *new institutionalism* percaya bahwa orang-orang hidup dalam dunia, terbentuk secara sosial yang dipenuhi dengan aturan-aturan dan pemaknaan yang sebenarnya. Kebanyakan dari tindakan mereka baik yang disengaja maupun tidak, biasanya dilakukan secara tidak sadar ataupun karena sudah menjadi suatu rutinitas atau kebiasaan (Berger dan Luckmann 1967 sebagaimana dirujuk oleh Carruthers 1995).

Para ahli *new institutionalism* menyatakan bahwa penerapan faham *new institutionalism* dalam studi organisasi berkaitan dengan sebuah kenyataan bahwa struktur suatu organisasi dipengaruhi oleh lingkungan sosial tempat ia berada (Carruthers 1995). Sebuah organisasi biasanya terbentuk ke dalam struktur formal yang terdiri dari berbagai prosedur, proses dan aturan yang rasional (termasuk sistem akuntansi formal). Fitur tersebut juga mencakup hal-hal seperti otorisasi dan prosedur pengambilan keputusan yang jelas, kebijakan personal, teknik-teknik pengukuran, pengawasan dan pengendalian kinerja organisasi, pernyataan misi dan sasaran organisasi, penggunaan dokumen tertulis untuk mencatat aktivitas organisasi, peramalan ekonometrik dan lain sebagainya (Carruthers 1995). Hal ini menjelaskan bahwa pengembangan sistem anggaran dan akuntansi dalam sebuah organisasi berperan untuk membentuk struktur formal yang terdiri dari berbagai prosedur, proses dan aturan yang rasional (termasuk sistem anggaran, akuntansi, visi dan misi organisasi dan lain sebagainya).

Pembentukan struktur organisasi formal tersebut diharapkan dapat mendorong kesuksesan sebuah organisasi. Menurut Meyer dan Rowan (1977:53), kesuksesan organisasi bergantung pada faktor-faktor lain (terutama legitimasi) selain koordinasi yang efisien dan pengendalian kegiatan produktif. Pembentukan struktur organisasi formal ini lebih menekankan diperolehnya legitimasi atas segala kegiatan organisasi selain untuk meningkatkan efisiensi ataupun mencapai *outcome* yang lebih baik.

Untuk memperoleh legitimasi, sebuah organisasi berupaya untuk melembagakan unsur-unsur lingkungan (ide, logika, praktik, teknik dan kebiasaan) ke dalam orga-

nisasi sehingga unsur-unsur lingkungan menjadi bagian dari lembaga organisasi tersebut (Djamhuri 2009). Untuk melembagakan unsur-unsur lingkungan tersebut, organisasi berupaya menjadi mirip (*isomorphism*) dengan lingkungan kelembagaan. Ada tiga cara yang dilakukan oleh organisasi untuk menjadi mirip (*isomorphism*) dengan lingkungan kelembagaannya, yakni *coercive*, *mimetic* dan *normative* (DiMaggio dan Powell 1983:67; Carruthers 1995; Lippi 2000 dan Sewing 2010:123).

Coercive (paksaan) merupakan *isomorphism* yang terjadi sebagai akibat adanya tekanan-tekanan formal ataupun informal yang diterima suatu organisasi, tekanan tersebut berasal dari organisasi lainnya ataupun dari harapan-harapan kultural di masyarakat sekitar di mana organisasi tersebut berdiri. *Institutional isomorphism* tidak selalu terjadi karena adanya paksaan. Adanya ketidakpastian yang dihadapi suatu organisasi kadang kala juga bisa menjadi tekanan yang kuat untuk melakukan perubahan organisasi dengan cara mengimitasi (*mimetic*) organisasi lain pada *field* yang sama. Sementara *normative* merupakan bentuk pengaruh yang berasal dari profesionalisasi. Profesionalisasi yang dimaksudkan di sini adalah adanya berbagai upaya dari anggota organisasi untuk menentukan kondisi dan metode kerja mereka, mengendalikan "*the production of producers*" (Larson 1977:49-52) dan untuk menetapkan dasar kognitif dan legitimasi.

Sementara Lippi (2000) menjelaskan bahwa dampak dari ketiga faktor eksogen (*coercive*, *mimetic*, dan *normative*) menjadikan *institutional isomorphism* sebagai contoh dari perubahan yang sifatnya *top-down* yang lebih dipengaruhi oleh faktor eksogen. Menurut, selain faktor eksogen, pada proses *isomorphism* juga terdapat faktor endogen berupa aktor-aktor, institusi, sistem berpikir dan bahasa, yang kesemuanya dapat mendukung proses institusionalisasi. Dengan keterlibatan faktor endogen tersebut, institusionalisasi bukan lagi semata-mata sebagai fenomena *top-down* tetapi bersifat *bottom-up*. Fenomena ini oleh Lippi (2000) disebut sebagai *allomorphism*, yakni terdapatnya *re-contextualization* dari elemen-elemen asing yang asli yang terjadi pada proses institusionalisasi dalam tiap *field* organisasi tertentu. *Re-contextualization* tersebut terjadi karena adanya faktor-faktor endogen (aktor-aktor, institusi, sistem berpikir dan bahasa).

METODE

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif/non-positivistik. Penelitian tersebut bertujuan untuk memahami realitas lebih mendalam, memiliki cara pandang yang subjektif dan membangun teori berdasarkan logika induktif. Paradigma yang digunakan adalah interpretif. Paradigma interpretif lebih menekankan pada makna atau interpretasi seseorang terhadap sebuah simbol. Tugas teori dalam paradigma ini adalah memaknai (*to interpret* atau *to understand*). Kualitas teori dalam paradigma ini diukur dari kemampuannya untuk memaknai serta lebih cenderung mengungkapkan temuan-temuan yang sifatnya lokal (Triyuwono 2009:217).

Lokasi penelitian yang diambil adalah Universitas Brawijaya (UB) Malang. Dipilihnya lokasi ini, didasarkan atas beberapa pertimbangan, yaitu, pertama, UB sejak tahun 2008, setelah ditetapkan sebagai BLU berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 361/KMK.05/2008 tanggal 17 Desember 2008, telah memulai proses pengembangan sistem anggaran dan akuntansi BLU pada tahun 2009. Kedua, karena tersedianya akses untuk melakukan penelitian di sana.

Untuk lebih memahami realitas pengembangan sistem anggaran dan akuntansi BLU UB dari sisi perubahan organisasinya, maka penelitian ini tidak terlepas dari perilaku aktor-aktor yang menjalankan organisasi di UB. Aktor-aktor yang dijadikan informan dalam penelitian ini adalah beberapa pihak yang mewakili UB (Pusat), Fakultas dan Jurusan. Diantaranya yaitu: 1) Pembantu Rektor II UB; 2) Kepala Bagian Akuntansi Biro Administrasi Keuangan (Kabag Akuntansi BAK UB); 3) Kepala Sub Bagian (Kasubbag) Akuntansi Keuangan BAK UB; 4) Kasubbag Monitoring dan Evaluasi BAK UB; 5) Tim Pendamping Implementasi Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (PPK-BLU) UB; 6) Pegawai di Bagian Akuntansi BAK UB; 7) Kepala Biro Administrasi Keuangan UB; 8) Kabag Anggaran dan Perbendaharaan BAK UB; 9) Kepala Biro Administrasi Perencanaan dan Sistem Informasi UB; 10) Pegawai di Biro Administrasi Perencanaan dan Sistem Informasi UB; 11) Pembantu Dekan II Fakultas Ekonomi dan Bisnis UB dan 12) Sekretaris Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis UB.

Data yang digunakan adalah data primer dan sekunder. Data primer diperoleh langsung dari informan melalui wawancara dan pengamatan. Wawancara dilakukan

pada bulan November 2010 dan selesai pada bulan Mei 2011. Pengamatan yang dilakukan adalah pengamatan semi aktif, di mana peneliti tidak hanya menjadi pengamat yang pasif, namun juga memiliki peran dalam situasi tertentu terhadap objek penelitian. Dalam penelitian ini, peneliti ikut berpartisipasi dalam penyusunan RBA 2009 tingkat UB, penyusunan RBA 2010 tingkat FEB-UB, penyusunan *Standard Operational Procedure* (SOP), pelaksanaan anggaran (penatausahaan) dan pendampingannya di FEB-UB tahun 2010, penyusunan lampiran Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) UB tahun 2010, dan penyusunan *Draft Standard Operational Procedure* (SOP) pelaksanaan anggaran (penatausahaan) UB tahun 2011. Peneliti melakukan observasi mulai tahun 2009 dan selesai pada bulan Mei 2011.

Sementara data sekunder diperoleh dari data-data yang sudah tersedia misalnya dokumen-dokumen yang terkait dengan pengembangan sistem anggaran dan akuntansi BLU. Dokumen yang digunakan dalam penelitian ini terdiri atas (1) peraturan perundang-undangan terkait PK-BLU, (2) RBA Tahun Anggaran 2009-2011, (3) RKA-KL Tahun Anggaran 2010, (4) Laporan Keuangan berdasarkan SAK dan SAP Tahun 2009-2010, (5) catatan internal pelaksanaan anggaran (penatausahaan) FEB-UB Tahun 2010, (6) laporan pendampingan penyusunan lampiran LAKIP Tahun 2010 dan (7) *Draft Standard Operational Procedure* (SOP) kegiatan pelaksanaan anggaran (penatausahaan) UB Tahun 2011. Selain itu, peneliti juga menggunakan berbagai dokumen yang memiliki relevansi dengan fokus penelitian antara lain adalah buku, majalah ilmiah, arsip dan dokumen pendukung lainnya.

Peneliti menggunakan tiga langkah dalam proses analisis data kualitatif sebagaimana yang disebutkan Miles dan Huberman (1992:20), yaitu 1) Reduksi data (*data reduction*); 2) Penyajian data (*data display*) dan 3) Penarikan kesimpulan/verifikasi (*conclusion drawing/verification*). Peneliti telah mereduksi data sebelum melakukan pengumpulan data yaitu memilih kasus terkait pengembangan sistem anggaran dan akuntansi BLU UB, membuat pertanyaan penelitian dan menentukan cara pengumpulan data. Setelah mengumpulkan data, peneliti juga melakukan reduksi data dalam bentuk mentransformasi data “kasar” yang muncul dari catatan-catatan tertulis di lapangan,

mengambil data yang pokok dan penting kemudian merangkumnya, membuat pengelompokan atas data yang telah dikumpulkan, dan menulis kesimpulan sementara. Selanjutnya, peneliti melakukan penyajian data dengan teks yang bersifat naratif, tabel dan gambar. Penyajian data tidak terlepas dari tujuan penelitian yaitu memahami implikasi sistem anggaran dan akuntansi BLU UB terhadap perubahan organisasi. Peneliti mengimplementasikan langkah ini dengan mencari arti kata dan perilaku dari para informan kemudian menulis kesimpulan dari bukti-bukti yang telah diperoleh. Peneliti menggunakan konsep teori institusional untuk mengemukakan kesimpulan. Hasilnya, sistem anggaran dan akuntansi BLU yang diterapkan di UB mampu mendorong perubahan organisasi yang digambarkan melalui *New Institutionalism Theory*, yakni terdapatnya gejala *institutional isomorphism* (*coercive*, *mimetic*, dan *normative*) serta *allomorphism*. Kesimpulan diverifikasi terus menerus melalui pengujian keabsahan data.

Dalam menganalisis teori *new institutionalism* dalam penelitian ini, peneliti menggunakan analisis sebagai berikut:

Institutional Isomorphism: Untuk mengetahui terjadi tidaknya *institutional isomorphism*, peneliti melihat proses dan hasil dari penginstitutionalan (pelembagaan) sistem anggaran dan akuntansi BLU yang terjadi di UB. Identifikasi terjadinya *institutional isomorphism* yakni dengan melihat UB dalam memandang organisasi lain sebagai pesaingnya. Persaingan bukan hanya dikarenakan sumber daya dan konsumen namun juga karena adanya kepentingan politik dan legitimasi institusi, serta kemampuan sosial dan ekonomi. Umumnya *institutional isomorphism* ini merupakan bentuk perubahan yang sifatnya *top-down* dan lebih dipengaruhi oleh tiga faktor eksogen, antara lain:

Coercive isomorphism: hal ini terjadi karena adanya faktor kekuasaan yang mengikat, misalnya negara. Keputusan UB untuk memulai mengembangkan sistem anggaran dan akuntansinya secara jelas dilakukan oleh karena adanya desakan produk hukum baik berupa undang-undang, peraturan pemerintah, sampai kepada peraturan menteri.

Mimetic isomorphism: hal ini terjadi ketika sebuah organisasi meniru praktik yang ada pada organisasi lain yang dinilai lebih baik dan berhasil. Dalam penelitian ini, UB melalui peran Kasubbag Akuntansi BAK dan

tim pendamping implementasi PPK-BLU, melakukan diskusi dengan PTN yang telah berstatus BLU untuk menerapkan praktik BLU yang lebih baik sesuai dengan karakteristik UB.

Normative isomorphism: hal ini terjadi karena suatu organisasi melibatkan aktor-aktor profesional dalam upaya mengadopsi konsep tertentu. Peneliti melihat keterlibatan aktor-aktor profesional dalam proses penerapan BLU. Hasil menunjukkan bahwa *normative isomorphism* terjadi dalam penerapan sistem anggaran dan akuntansi BLU UB yang ditandai dengan kehadiran konsultan PPAB, tim pendamping implementasi PPK BLU, dan Kasubbag Akuntansi.

Allomorphism: Untuk mengetahui ada tidaknya *allomorphism*, peneliti melihat keterlibatan faktor-faktor endogen yang sifatnya *bottom-up*. Suatu organisasi dinyatakan mengalami gejala *allomorphism* apabila terjadi *re-contextualization* dari elemen-elemen asing pada proses institusionalisasi dalam tiap *field* organisasi tertentu oleh adanya faktor-faktor endogen, seperti aktor-aktor, institusi, sistem berpikir dan bahasa, yang mempengaruhi proses institusionalisasi.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Dalam penelitian ini, pemahaman tentang realitas sosial atas pengembangan sistem anggaran dan akuntansi yang dipandang dari sisi perubahan organisasinya tidak bisa dipisahkan dari aspek perilaku individual diri manusia. Aspek tersebut dicerminkan pada perilaku aktor-aktor yang menjalankan organisasi di UB. Peneliti meyakini bahwa perubahan organisasi dengan perilaku aktor-aktor di dalamnya merupakan dua hal yang saling berhubungan karena perubahan organisasi akan ditentukan oleh perilaku aktor-aktor yang menjalankannya begitu juga sebaliknya. Kecermatan peneliti dalam menggambarkan realitas tersebut merupakan faktor penentu dalam upaya mendapatkan pemahaman yang sebenarnya mengenai proses pelebagaan (*institutionalization*) sistem anggaran dan akuntansi di lingkup UB.

Perubahan organisasi yang menjadi fokus bahasan dalam penelitian ini disebabkan oleh kenyataan bahwa mulai akhir tahun 2008, UB telah menyandang status BLU. Konsekuensinya, pada tahun 2009, UB dituntut untuk mengembangkan sistem anggaran berbasis kinerja dan akuntansi

berbasis akrual selaku Satker BLU yakni menyusun RBA dan laporan keuangan berdasarkan SAK. Namun, dalam pelaksanaannya, UB masih tetap harus menyusun RKA-KL dan laporan keuangan berdasarkan SAP.

Pemberlakuan PK-BLU yang dilegalkan melalui UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, PP Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan BLU yang kemudian diturunkan lagi ke dalam PMK Nomor 44/PMK.05/Tahun 2009 tentang Rencana Bisnis dan Anggaran Serta Pelaksanaan Anggaran Badan Layanan Umum dan PMK No 76/PMK.05/2008 tentang Pedoman Akuntansi dan Pelaporan Keuangan BLU, mengatur secara khusus bagaimana Satker BLU harus menyusun anggaran, mengelola dan mempertanggungjawabkan keuangannya. Peraturan ini sebenarnya cukup jelas mengatur mekanisme pengelolaan keuangan mulai dari penganggaran, pelaksanaan hingga pertanggungjawabannya. Meskipun peraturan tersebut tidak serta merta memuat prosedur rinci tentang mekanisme pengelolaan keuangan yang diinginkan, secara tegas dinyatakan bahwa Satker BLU harus menyusun RBA sebagai pendukung RKA-KL.

Selain itu, Satker BLU juga harus mempertanggungjawabkan pengelolaan keuangannya dengan membuat laporan keuangan berdasarkan SAK dan laporan kinerja. Laporan keuangan berdasarkan SAK terdiri atas Laporan Aktivitas, Neraca, Laporan Arus Kas dan Catatan atas Laporan Keuangan. Pengembangan sistem anggaran sampai akuntansi ini merupakan kesatuan yang tidak dapat dipisahkan. Keberhasilan yang satu akan mempengaruhi keberhasilan yang lain.

Namun, untuk memenuhi pengembangan sistem anggaran dan akuntansi BLU, yang dicerminkan dalam penyusunan RBA dan laporan keuangan berdasarkan SAK, UB menghadapi beberapa kendala terutama terkait “paradigma” aktor-aktor, di mana terdapat beberapa pihak yang di awalnya kontra terhadap pengembangan sistem tersebut di samping kurangnya informasi terkait prosedur rinci penyusunan RBA dan laporan keuangan berdasarkan SAK. Kendala penyusunan RBA yang paling dominan adalah mengubah “paradigma” aktor-aktor yang menjalankannya. Realitas ini digambarkan oleh Bapak Helmi, selaku Sekretaris Jurusan Akuntansi FEB-UB dan tim pendamping implementasi PPK-BLU berikut ini:

“RBA sudah disusun dengan menggunakan anggaran berbasis kinerja, namun perilaku pihak yang menyusun anggaran belum 100% memahami anggaran berbasis kinerja. Ada yang masih berpikir, mau belanja ini *dicantol-cantolkan* (baca: dikait-kaitkan) ke kegiatan... seharusnya disusun berdasarkan kegiatan dulu...”.

Senada dengan Bapak Helmi, Bapak Warkum, selaku Pembantu Rektor II UB, menilai bahwa pola pikir aparatur sampai saat ini belum memahami anggaran berbasis kinerja. Menurutnya, mengubah pola pikir aparatur yang sudah terbiasa dengan “sistem lama” merupakan hal yang tidak mudah. Hal ini membutuhkan proses yang cukup lama. Berikut penjelasannya:

“Pola pikir aparatur belum menjiwa atau berubah, masih proses karena mengubah budaya itu kan tidak gampang... Mereka masih proses... Mereka masih ada kecenderungan yang saya pakai, padahal sebetulnya BLU bukan berorientasi pada pemakaian, tapi tercapainya target kinerja, target kegiatan...itu yang sebetulnya”.

Terkait dengan pihak-pihak yang kontra, dimana pada saat itu, pelaksana teknis seperti BAK dan Fakultas merasa keberatan karena menambah beban kerja dan masih kuatnya paradigma bahwa RBA itu hanya sebagai pendukung atau pelengkap RKA-KL. Seperti yang diutarakan Bapak Suhartono, selaku Kasubbag Akuntansi Keuangan BAK:

“RBA itu dibuat sebagai pendukung RKA-KL saja. Yang wajib dan tidak bisa ditinggalkan justru RKA-KL. Tetapi orang-orang pada saat itu disibukkan membuat RBA dan tidak mau ambil pusing membuat RKA-KL. Kita (BAK) sudah bilang bahwa RKA-KL itulah yang diminta ...”.

Namun karena dorongan dari pimpinan UB dan tim pendamping implementasi PPK BLU yang begitu kuat, akhirnya mereka (BAK dan Fakultas) bersedia untuk menyusun RBA.

Sementara kendala penyusunan laporan keuangan berdasarkan SAK terletak pada pemahaman aktor-aktor terkait pen-

catatan akuntansi berbasis akrual. Pada tahun 2010, UB belum menerapkan akuntansi berbasis akrual. Meskipun diakui oleh salah seorang staf Akuntansi di BAK (mbak Diana) bahwa laporan keuangan UB tahun 2010 telah menerapkan pencatatan secara akrual, namun sejauh yang bisa diamati, laporan keuangan UB masih berdasarkan basis kas (kas menuju akrual). Jika melihat pernyataan mbak Diana, bisa jadi akrual menunjukkan bahwa neraca sudah disusun, namun pada kenyataannya pencatatan secara akrual tersebut hanya melibatkan komponen neraca.

Hal ini dapat dilihat pada kasus dimana terjadi kekurangan belanja tunjangan beras PNS. Bagian Akuntansi BAK mengakuinya dalam neraca (laporan keuangan berdasarkan SAK). Sebaliknya sesuai kebijakan Biro Kemendiknas, transaksi tersebut tidak dimasukkan secara akrual ke dalam neraca (laporan keuangan berdasarkan SAP) dan menyarankan untuk dimasukkan ke dalam penjelasan lampiran. Berikut penuturan mbak Diana:

“Pencatatan akrual sampai saat ini seperti pencatatan tunjangan beras... Informasi akrual di SAP tidak dimasukkan ke neraca tapi CaLK. Kalau SAK dimasukkan dalam laporan keuangan (neraca). Pencatatan akrualnya diatur dalam Perdirjen 62...”

Pencatatan yang berbeda ini merupakan hal yang kontradiktif. Ketidakteraturan pencatatan dalam SAK dan SAP ini tidak dipahami oleh Bagian Akuntansi BAK karena bagian tersebut hanya melaksanakan tugas sesuai peraturan dan saran dari pimpinan.

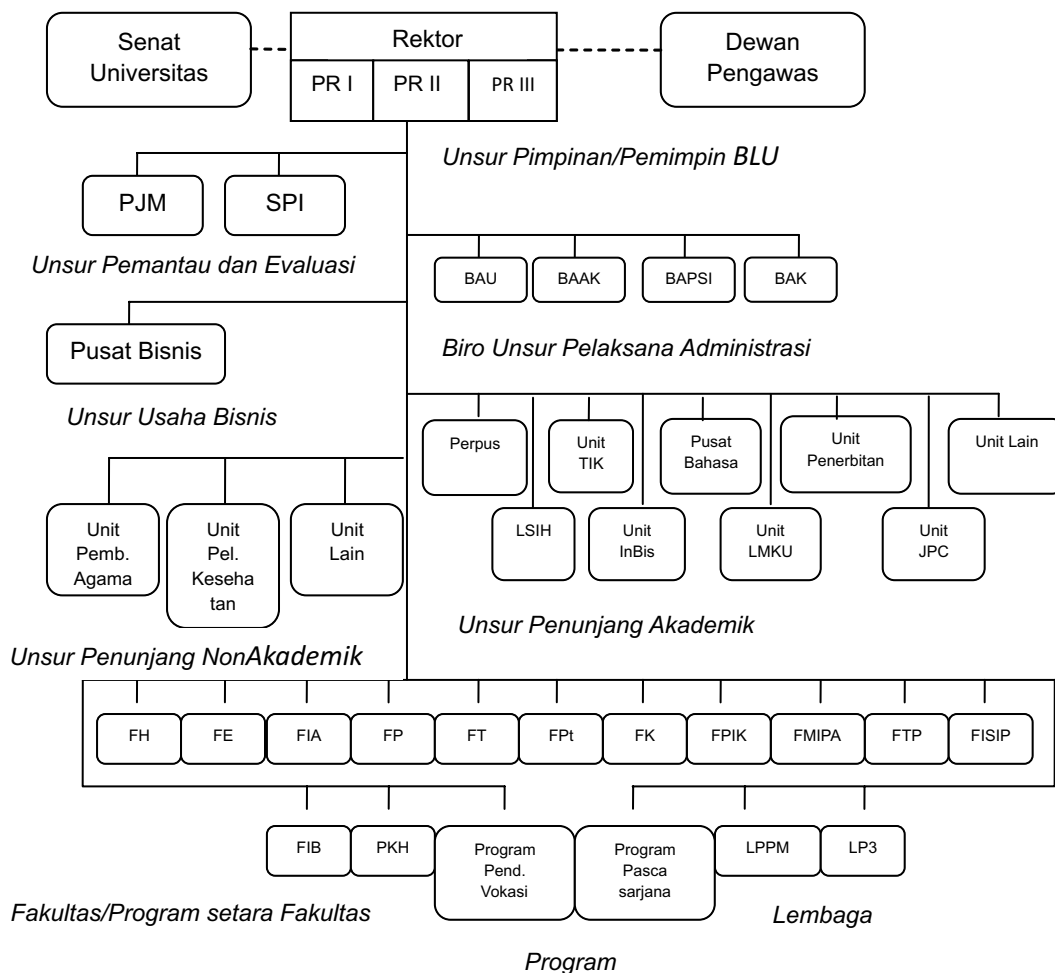
Lebih lanjut, upaya yang dilakukan UB tersebut dapat dikaitkan dengan gejala yang dalam teori *new institutionalism* disebut sebagai *institutional isomorphism* dan *allomorphism*. Pengembangan sistem anggaran dan akuntansi BLU di lingkup UB terjadi memang karena ada tuntutan peraturan pemerintah yang mau tidak mau memang harus dilaksanakan secara tanggap dan tepat waktu. Hal ini mendorong UB untuk menyesuaikan diri terhadap perubahan lingkungan sosial, khususnya lingkungan hukum (*legal environment*), yang menuntut efisiensi, efektivitas, produktivitas, transparansi dan akuntabilitas yang dipertegas dengan diberlakukannya PP No 23 Tahun 2005 tentang Pe-

ngelolaan Keuangan Badan Layanan Umum. Tuntutan peraturan tersebut dipandang UB sebagai kewajiban yang harus dilaksanakannya. Dengan kata lain, pengadopsian struktur formal ke dalam sebuah organisasi agar menjadi aturan yang terinstitusionalisasi ini lebih ditujukan untuk mendapatkan legitimasi atas berbagai kegiatan organisasi. Gambaran ini mencerminkan gejala *coercive isomorphism*.

Agar sistem tersebut dapat terinstitusionalisasi, UB melaksanakan berbagai tahapan yang menimbulkan berbagai perubahan dalam organisasi. Salah satu langkah awal yang dilakukannya adalah mengubah struktur organisasi dengan memecah Biro Administrasi Umum dan Keuangan (BAUK) menjadi dua Biro yaitu Biro Administrasi Keuangan (BAK) dan Biro Administrasi Umum (BAU)

pada akhir tahun 2008. Hal ini dilakukan karena dalam instansi BLU dipersyaratkan ada tiga unsur yaitu unsur Pimpinan, unsur Pengelola Keuangan dan unsur Pelaksana Teknis. Struktur organisasi UB ditunjukkan dalam Gambar 1.

Upaya lain yang dilakukan UB adalah berdiskusi dengan PTN yang telah berstatus BLU. Hal ini dilakukan untuk mencapai praktik yang lebih baik dan mampu memberikan dampak positif bagi kelancaran pengelolaan keuangan di UB. Kasubbag Akuntansi BAK dan tim pendamping implementasi PPK-BLU mengungkapkan bahwa tindakan yang diambilnya untuk melakukan penyusunan RBA dan pelaksanaan anggaran (penatausahaan) tidak terlepas dari adaptasi yang diambil dari beberapa PTN yang berstatus BLU disesuaikan dengan karakteristik instansinya.



Gambar 1.
Struktur Organisasi UB

Sumber: Organisasi dan Tata Kerja Universitas Brawijaya (2010).

Gambaran ini mencerminkan apa yang disebut oleh DiMaggio dan Powell (1983) sebagai *mimetic isomorphism*, yakni *isomorphism* yang terjadi ketika sebuah organisasi meniru praktik yang ada pada organisasi lain yang dinilai lebih baik dan berhasil. Meskipun faktor *mimetic* bukanlah faktor utama yang menyebabkan UB mengadopsi sistem anggaran dan akuntansi sehingga terjadi gejala *isomorphism*, peneliti melihat bahwa faktor *mimetic* memberikan dukungan dan melengkapi dorongan *coercive* yang telah lebih dulu ada.

Memasuki tahun 2010, UB juga memperbaiki prosedur dalam penyusunan RBA dengan lebih menekankan pada keterlibatan peran Pimpinan (Universitas, Fakultas, Jurusan), Senat (Universitas, Fakultas) dan tingkat sub unit (jurusan) dengan berdasarkan pada Rencana Strategis (Renstra) UB dan Kementerian. Diharapkan dengan adanya Renstra tersebut, maka RBA yang disusun sudah benar-benar mencerminkan kepentingan dan keinginan *stakeholders*. Meskipun pelaksanaannya belum menerapkan anggaran partisipatif secara optimal.

Pada perkembangannya, UB juga melakukan berbagai perbaikan berkelanjutan terhadap prosedur dan teknologi yang ada, yakni dengan mengembangkan fungsi aplikasi SIPAA agar saling terintegrasi (mulai dari penganggaran, pelaksanaan anggaran/penatausahaan, sampai pelaporan). Pengadopsian aplikasi *software* SIPAA dengan sistem terintegrasi yang dilakukan melalui kerja sama antara BAK, tim pendamping implementasi PPK-BLU dan pihak PPAB ini memudahkan dan mengefisienkan pengelolaan keuangan karena akan menghasilkan *output* berupa informasi yang saling menyatu dan berhubungan. Untuk mensosialisasikan aplikasi SIPAA, UB melakukan pelatihan dan pendampingan kepada setiap pelaksana teknis di tingkat universitas-unit kerja (fakultas). Selain itu, juga dilakukan pengembangan sistem akuntansi BLU oleh Kasubbag Akuntansi. Teknis dan format laporan keuangan SAK lebih ditentukan dan diarahkan oleh Kasubbag Akuntansi.

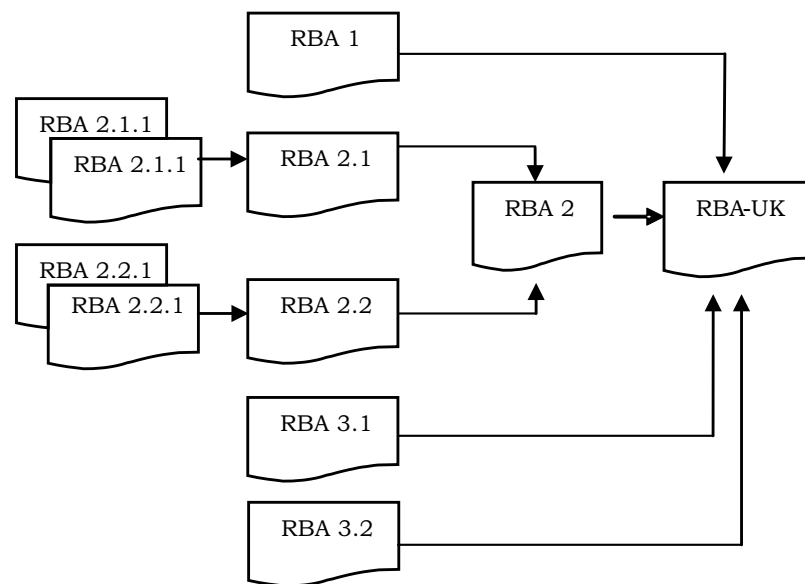
Kehadiran konsultan PPAB, tim pendamping implementasi PPK-BLU dan Kasubbag Akuntansi dalam pelaksanaan sistem pengelolaan keuangan (penyusunan RBA, sosialisasi pelaksanaan anggaran/penatausahaan dan akuntansi) mengisyaratkan adanya pengaruh faktor *normative* dalam penerapan pengembangan sistem

anggaran dan akuntansi di UB. DiMaggio dan Powell (1983) menyatakan bahwa gejala *isomorphism* dapat terjadi karena adanya faktor *normative* yakni suatu organisasi melibatkan aktor-aktor profesional dalam upayanya mengadopsi konsep tertentu. Keterlibatan aktor-aktor tersebut akan menjadikan konsep yang tadinya sulit untuk diterapkan menjadi lebih mudah untuk diterapkan.

Pihak tim pendamping implementasi PPK-BLU, Kasubbag Akuntansi, dan PPAB dilibatkan UB di awal proses pengembangan sistem anggaran dan akuntansi BLU, yakni pada saat penyusunan RBA sampai laporan keuangan berdasarkan SAK. Hal ini merupakan salah satu bentuk faktor endogen dan eksogen berupa kehadiran aktor-aktor yang mendukung terjadinya proses institusionalisasi sistem anggaran baru ke dalam lingkungan UB. Keputusan untuk melibatkan pihak tersebut ke dalam proses pengembangan sistem anggaran dan akuntansi BLU di lingkup UB tidak terlepas dari kebutuhan akan bantuan dari pihak yang lebih memahami praktik aplikasi pengelolaan keuangan dengan sistem yang baru.

Keterlibatan tim pendamping implementasi PPK-BLU dan PPAB sangat dominan karena keterbatasan pemahaman dari para pegawai UB untuk menyusun anggaran baik secara manual maupun aplikasi. Hal ini menjadikan “teknis” dan “format” sistem anggaran lebih ditentukan dan diarahkan oleh tim pendamping implementasi PPK-BLU dan PPAB. Salah satu gambaran seperti penerapan “format” formulir RBA (Formulir 1, 2, 2.1, 2.1.1, 2.2., 2.2.1, 3.1, 3.2) dalam aplikasi SIPAA (Gambar 2.), pengadopsian aplikasi SIPAA, serta menyusun “teknis” dan “format” sinkronisasi kegiatan RBA dengan RKA-KL. Hal ini tidak diatur dalam peraturan mana pun termasuk dalam PMK No 44/PMK.05/2009 tentang Rencana Bisnis dan Anggaran serta Pelaksanaan Anggaran Badan Layanan Umum.

Di sisi lain, “teknis” dan “format” laporan keuangan SAK lebih ditentukan dan diarahkan oleh Kasubbag Akuntansi BAK. “Format” laporan keuangan SAK telah disesuaikan dari PMK No 76/PMK.05/2008 tentang Pedoman Akuntansi dan Pelaporan Keuangan BLU dengan laporan keuangan SAP. Penyesuaian ini dapat dilihat dari beberapa akun dari laporan keuangannya yang tidak murni mengadopsi PMK No 76/PMK.05/2008 seperti akun Ekuitas (Ekuitas Dana Lancar dan Ekuitas Dana Investasi).



Gambar 2.
Formulir RBA Tahun 2011

Keterangan:

Kode	Nama Formulir
RBA UK	Ringkasan Anggaran Pendapatan, Belanja, dan Pembiayaan Unit Kerja
RBA 1	Rincian Anggaran Pendapatan Unit Kerja
RBA 2	Rekapitulasi Anggaran Belanja Kegiatan Unit Kerja
RBA 2.1	Rekapitulasi Anggaran Belanja Rutin Penyelenggaraan Layanan Unit Kerja
RBA 2.1.1	Rincian Anggaran Belanja Rutin Penyelenggaraan Layanan Per Kegiatan Unit Kerja
RBA 2.2	Rekapitulasi Anggaran Belanja Pengembangan Layanan Unit Kerja
RBA 2.2.1	Rincian Anggaran Belanja Pengembangan Layanan Per Kegiatan Unit Kerja
RBA 3.1	Rincian Penerimaan Pembiayaan Unit Kerja
RBA 3.2	Rincian Pengeluaran Pembiayaan Unit Kerja

Sumber: Data diolah

Keberadaan pihak-pihak tersebut dalam rangka penerapan pengembangan sistem anggaran di lingkup UB mampu mendorong hadirnya faktor yang bersifat *normative*.

Selanjutnya, proses pengadopsian PK-BLU di lingkup UB tidak hanya dipengaruhi oleh faktor eksogen tetapi juga faktor endogen. Faktor endogen dan *normative* dapat dikaitkan dengan terbentuknya gejala *allomorphism* (Lippi 2000). *Allomorphism* merupakan gejala di mana terjadi *re-contextualization* dari elemen-elemen asing menjadi milik organisasi pada proses institusionalisasi dalam tiap *field* organisasi tertentu. Gejala tersebut terjadi karena terdapatnya faktor-faktor endogen yang relatif beragam berupa aktor-aktor, institusi, sistem berpikir dan bahasa, yang mempengaruhi proses insti-

tusionalisasi. Dengan keterlibatan faktor endogen tersebut, institusionalisasi bukan lagi semata-mata sebagai fenomena *top-down* namun *bottom-up*, seperti halnya yang terjadi pada *institutional isomorphism* yang dinyatakan oleh Lippi (2000).

Gambaran *allomorphism* dapat dilihat pada laporan anggaran RBA dan laporan keuangan SAK yang telah disusun UB. Seluruh laporan telah berhasil disusun dan disajikan mulai tahun 2009 namun apabila dilihat secara mendalam, maka terjadi rekontekstualisasi oleh para aktor.

Salah satu wujud penerapan anggaran berbasis kinerja direpresentasikan dalam laporan anggaran RBA. Kehadiran RBA ini diharapkan mampu memberikan informasi tentang alokasi anggaran UB yang sangat

“rinci”, “kompleks” dan lebih menggambarkan kinerja UB sebagai Satker BLU. Dalam pelaksanaan anggaran berbasis kinerja, beberapa aktor masih menerapkan paradigma lama, salah satunya yakni penyusunan anggaran yang masih menekankan pada belanja bukan kegiatan. Hal ini menunjukkan bahwa meskipun pada tataran manajemen puncak telah berupaya keras agar hasilnya RBA namun di tingkat manajemen bawah masih belum sejalan dengan konsep yang diinginkan manajemen puncak.

Sementara itu, laporan keuangan SAK telah disusun dan disajikan UB sebagai pendukung SAP. Laporan keuangan SAK ini diharapkan mampu memberikan informasi tentang realisasi anggaran yang telah dilakukan oleh UB selama satu tahun anggaran sebagai Satker BLU. Dalam proses penyusunannya, beberapa aktor yang berkecimpung di dalamnya belum memahami nilai-nilai akuntabilitas. Salah satunya dapat dilihat dalam beberapa proses pengakuan transaksi pendapatan dan belanja kerja sama dengan pihak ketiga yang belum sesuai antara dokumen dengan kas yang diterima.

Dalam hal ini, gejala *allomorphism* terjadi karena adanya keterbatasan pada UB maka proses untuk menghasilkan laporan RBA dan laporan keuangan SAK tidak saja memenuhi aturan, tetapi juga sekaligus bisa memenuhi kebutuhan manajemen. Pemenuhan ketentuan peraturan perundang-undangan dan kebutuhan manajemen dalam gambaran tersebut tidak lagi hanya bersifat *top-down* namun menjadi *bottom-up* karena sudah disesuaikan dengan keadaan dan kemampuan UB.

Pada dasarnya, pelembagaan sistem anggaran dan akuntansi BLU yang terjadi mampu mendorong perubahan organisasi. Perubahan organisasi di UB meliputi aspek nilai-nilai manajemen, Sumber Daya Manusia (SDM), prosedural, teknologikal dan struktural. Berikut uraian perubahannya: pertama, terjadi perubahan nilai-nilai manajemen. Hal ini ditunjukkan dengan: a) dilakukannya pemahaman filosofi secara mendalam dan perubahan paradigma tentang makna, manfaat dan kebutuhan anggaran berbasis kinerja pada RBA agar perilaku pihak-pihak yang menyusunnya tidak “asal-asalan” dan melaksanakannya dengan sebaik-baiknya dan b) dilakukannya pemahaman tentang nilai-nilai akuntabilitas laporan pertanggungjawaban. Pemahaman nilai akuntabilitas ini sangat sulit karena meli-

batkan banyak pihak, baik internal maupun eksternal organisasi.

Kedua, perubahan SDM. Hal ini ditunjukkan dengan a) ditambahnya pegawai yang berlatarbelakang pendidikan ekonomi (akuntansi) mulai tahun 2009 di BAK dan b) dilakukannya tes kompetensi karyawan di FEB-UB awal tahun 2010. Tujuan tes tersebut adalah untuk menempatkan karyawan sesuai dengan kompetensinya masing-masing, di bidang keuangan, personalia, dan sebagainya.

Ketiga, perubahan prosedural. Hal ini ditunjukkan dengan: a) mengoptimalkan penyusunan anggaran partisipatif dengan melibatkan seluruh elemen pengguna anggaran (kombinasi *bottom-up* dan *top-down*) dengan menetapkan jadwal rutin penyusunan anggaran; b) melaksanakan sinkronisasi kegiatan RBA dengan RKA-KL agar terjadi integrasi informasi keuangan, mulai dari anggaran, pelaksanaan anggaran (penatausahaan) sampai pelaporan yang telah dilakukan pada bulan April 2011; c) menerapkan prosedur pelaksanaan anggaran (penatausahaan) tingkat universitas-unit kerja (fakultas). UB mengadopsi prosedur ini dari peraturan perundang-undangan PK-BLU, belajar dari Universitas Diponegoro (Undip) Semarang dan berkoordinasi dengan tim pendamping implementasi PPK-BLU; d) tahun 2010, FEB-UB berinisiatif untuk menjadi *pilot project* terkait penerapan pelaksanaan anggaran (penatausahaan) antara unit kerja (fakultas) – sub unit (jurusan) dan e) mengembangkan sistematika pencatatan akuntansi. Setelah universitas-unit kerja melaksanakan penatausahaan, proses selanjutnya adalah pencatatan akuntansi SAK. UB melakukan pencatatan SAK ketika UB mencairkan dana ke unit kerja (fakultas) dan menerima SPJ dari unit kerja (fakultas) yang disusun setiap bulannya. Selanjutnya setiap triwulan, UB mengajukan SPP dan SPM Pengesahan ke KPPN. KPPN menerbitkan SP2D pengesahan. Setelah mendapatkan SP2D pengesahan, UB melakukan konsolidasi ke dalam SAP; f) penyusunan LAKIP masih menggunakan justifikasi sebab informasi yang dibutuhkan belum terintegrasi satu sama lain.

Keempat, perubahan teknologikal. Hal ini ditunjukkan dengan: a) Penggunaan aplikasi SIPAA untuk menyusun laporan RBA. Meskipun saat ini masih terbatas dalam penyusunan anggaran di tingkat universitas-sub unit dan belum menyentuh tahap pelaksanaan anggaran (penatausahaan); b) Saat

ini mulai menyosialisasikan integrasi sistem informasi sampai dengan tahap pelaksanaan anggaran (penatausahaan) menggunakan SIPAA. Agenda ke depan yakni memaksimalkan aplikasi SIPAA agar terintegrasi mulai dari anggaran, pelaksanaan anggaran (penatausahaan), sampai akuntansi serta dapat mengintegrasikan SAK dengan SAI.

Kelima, perubahan struktur organisasi. Hal ini ditunjukkan dengan: a) pemecahan Biro Administrasi Umum dan Keuangan (BAUK) menjadi dua Biro yaitu Biro Administrasi Keuangan (BAK) dan Biro Administrasi Umum (BAU) pada akhir tahun 2008 dan b) Pembentukan Bendahara Pengeluaran Pembantu, Bendahara Penerimaan Pembantu, dan Bagian Akuntansi di tingkat unit kerja (fakultas).

Hasil penelitian menunjukkan bahwa UB harus memenuhi persyaratan sebagai Satker BLU, salah satunya yaitu melakukan pengembangan sistem anggaran dan akuntansi. Pengembangan tersebut dilakukan UB, utamanya untuk memperoleh legitimasi. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh peneliti sebelumnya (Meyer dan Rowan 1977; Wijayanti 2006 dan Djamhuri 2009).

Untuk melembagakan unsur-unsur lingkungan (ide, logika, praktik, teknik dan kebiasaan) ke dalam UB, maka UB berupaya menjadi mirip (*isomorphism*) dengan lingkungan kelembagaannya. Menurut teori *new institutionalism*, ada tiga cara yang dilakukan oleh organisasi untuk menjadi mirip (*isomorphism*) dengan lingkungan kelembagaannya, yakni *coercive*, *mimetic* dan *normative* (DiMaggio dan Powell 1983:67; Carruthers 1995; Lippi 2000 dan Sewing 2010:123). Menurut Lippi (2000), ketiga faktor eksogen (*coercive*, *mimetic* dan *normative*) bersifat *top-down* sementara *allomorphism* lebih bersifat *bottom-up*. Dari pemaparan hasil dan pembahasan diperoleh suatu pemahaman bahwa berbagai upaya yang dilakukan UB tersebut mendorong perubahan organisasi di UB meliputi aspek nilai-nilai manajemen, SDM, prosedural, teknologikal dan struktural.

SIMPULAN

Untuk memenuhi persyaratan sebagai Satker BLU, UB melakukan pengembangan sistem anggaran dan akuntansi. Pengembangan sistem anggaran dan akuntansi BLU menekankan penerapan sistem anggaran berbasis kinerja dan akuntansi berbasis akrual. Pengembangan tersebut mendorong

terjadinya perubahan organisasi mencakup perubahan nilai-nilai manajemen, SDM, prosedural, teknologikal dan struktur organisasi. Proses institusionalisasi pengembangan sistem mencakup tahap penganggaran, pelaksanaan anggaran (penatausahaan) dan akuntansi.

Berdasarkan hasil analisis dan interpretasi melalui *New Institutionalism Theory*, penerapan sistem anggaran dan akuntansi BLU menggambarkan terjadinya gejala *institutional isomorphism* di lingkungan UB. Dalam penelitian ini, *coercive isomorphism* merupakan tipe *isomorphism* utama yang terjadi karena adanya faktor pendorong dalam bentuk desakan dan aturan-aturan hukum yang mengikat dan diberlakukan oleh Pemerintah Pusat. Meskipun demikian, faktor eksogen yang bersifat *coercive* tersebut ternyata tidak berdiri sendiri. Berdasarkan penelitian yang ada, institusionalisasi sistem anggaran dan akuntansi BLU pada UB juga didukung oleh faktor *mimetic* (pengimitasian) dan *normative* (keterlibatan para profesional).

Dalam perkembangannya, faktor yang sifatnya *normative* tersebut dapat menunjukkan gejala *allomorphism*. Sampai saat ini UB masih menunjukkan *allomorphism*. Gejala ini terjadi karena keterbatasan UB dalam menghasilkan laporan RBA dan laporan keuangan SAK yang tidak saja berusaha untuk memenuhi aturan, tetapi juga sekaligus memenuhi kebutuhan manajemen sehingga pemenuhan tersebut tidak lagi hanya bersifat *top-down* namun menjadi *bottom-up* karena sudah disesuaikan dengan keadaan dan kemampuan UB.

Implikasi atas hasil penelitian ini memberikan kontribusi teoritis dan aplikasi kebijakan. Secara teoritis, hasil penelitian menjelaskan bahwa teori institusionalis masih relevan digunakan untuk memahami dan menganalisis pengembangan sistem anggaran dan akuntansi BLU UB dalam mendorong perubahan organisasi. Penelitian ini juga berkontribusi terhadap aplikasi kebijakan terkait BLU bagi Universitas Brawijaya, PTN yang menerapkan model BLU dan Pemerintah. Diantaranya yaitu memberikan gambaran tentang pengaruh dan reaksi atas ditetapkannya kebijakan model BLU dalam mendorong perubahan organisasi yang mencakup nilai-nilai manajemen, SDM, prosedural, struktural dan teknologikal sehingga dapat dijadikan sebagai evaluasi atas pelaksanaan saat ini. Selain itu, temuan peneliti-

tian sangat mungkin dapat diterapkan di institusi yang sejenis.

Beberapa keterbatasan penelitian ini adalah, pertama, berkaitan dengan obyek pengamatan. Obyek pengamatan hanya meliputi BAK, BAPSI, dan FEB-UB ke bawah, sedangkan peneliti tidak melakukan pendalaman terhadap fungsi pelaksana teknis lainnya (selain BAK, BAPSI, dan FEB-UB ke bawah) yang juga memiliki peran terkait masalah tersebut. Kedua, keterbatasan keikutsertaan. Selama di lapangan, peneliti tidak melaksanakan seluruh kegiatan yang berhubungan dengan pengelolaan keuangan. Peneliti hanya mengikuti sebagian kegiatan seperti peng-entry-an RBA ke dalam aplikasi SIPAA tahun 2009 tingkat universitas dan tahun 2010 tingkat FEB-UB. Untuk pelaksanaan anggaran (penatausahaan), peneliti hanya terbatas terlibat di tingkat sub unit dan unit kerja FEB-UB tahun 2010, universitas tahun 2011 dan penyusunan lampiran LAKIP tahun 2010. Peneliti tidak terlibat dalam penyusunan laporan keuangan berdasarkan SAK.

Adapun saran ke depan dari penelitian ini: Pertama, apabila peneliti selanjutnya ingin meneliti kembali Universitas Brawijaya, mereka dapat memperluas obyek pengamatan lainnya, selain BAK, BAPSI dan FEB-UB ke bawah, misalnya Senat, SPI dan fakultas-fakultas lainnya. Kedua, peneliti lain agar dapat lebih intens dalam keikutsertaan pelaksanaan kegiatan yang berhubungan dengan pengelolaan keuangan, baik pada kegiatan penganggaran sampai akuntansi. Dengan melakukan hal tersebut diharapkan peneliti akan memperoleh pemahaman yang lebih utuh atas realitas yang ada.

Ketiga, peneliti selanjutnya juga dapat melakukan penelitian yang sejenis pada organisasi publik lainnya, mengingat setiap organisasi publik memiliki karakteristiknya sendiri-sendiri. Keempat, memperluas implikasinya pada aspek-aspek lainnya, selain struktur organisasi, nilai-nilai manajemen, SDM, prosedur, dan teknologi.

DAFTAR RUJUKAN

- Amirya, A. 2011. Pengembangan Sistem Anggaran dan Akuntansi Badan Layanan Umum Universitas Brawijaya. *Tesis Tidak Dipublikasikan*. Universitas Brawijaya. Malang.
- Amirya, A. 2012. "The Development of Public Service Board Budget and Accounting System of Universitas Brawijaya-Indonesia: Institutional Perspectives". *Proceeding The 4th IACSF (International Accounting Conference and Students Research Forum)*. Universitas Indonesia.
- Carruthers, B. G. 1995. "Accounting, Ambiguity and The New Institutionalism". *Accounting, Organizational and Society*. Vol 20 (4), hal 313-328.
- DiMaggio, P. J., dan Powell, W. W. 1983. "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields" dalam W. W. Powell & P. J. DiMaggio (editor). *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, hal 63-82.
- Djamhuri, A. 2009. A Case Study Of Governmental Accounting And Budgeting Reform at Local Authority in Indonesia: An Institutional Perspective. *Disertasi Tidak Dipublikasikan*. Universiti Sains Malaysia.
- Effendi, S. 2003. Pengelolaan Perguruan Tinggi Menghadapi Tantangan Global. <<http://sofian.staff.ugm.ac.id/artikel/Effendi>>.
- Firmanto, Y. 2011. Proses Penyusunan dan Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Studi Kasus pada Universitas Brawijaya). *Laporan Studi Kasus Tidak Dipublikasikan*. Universitas Brawijaya. Malang.
- Heller, D. A. 2003. "An Inquiry into the Role of Interfirm Relationships in Recent Organizational Change Initiatives in Japanese Automobile Firms". *Shinshu University Economic Review*. Vol49. hal 45-89.
- Hood, C. 1991. "A Public Management for All Seasons". *Public Administration*. Vol 69, hal 3-19.
- Hood, C. 1995. "The New Public Management in "the 1980s": Variations on a Theme". *Accounting, Organization and Society*. Vol20 (2/3), hal 93-109.
- Jones, G. R. 2001. *Organizational Theory Text and Cases*. New Jersey. Prentice Hall International Inc.
- Larson, M.S. 1977. *The Rise of Professionalism: A Sociological Analysis*. Berkeley. University of California Press.
- Lippi, A. 2000. "One theory, Many Practices. Institutional Allomorphism in the Managerialist Reorganization of Italian Local Governments". *Scandinavian Journal Management*. Vol 16, hal 455-477.

- Meyer, J. W., dan Rowan, B. 1977. "Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony" dalam W. W. Powell & P. J. DiMaggio (editor). *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, hal 41-62.
- Miles, M. B., dan Huberman, A. M. 1992. *Analisis Data Kualitatif*. Jakarta. Universitas Indonesia Press.
- Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum.
- Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 76/PMK.05/2008 tentang Pedoman Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 44/PMK.05/2009 tentang Rencana Bisnis dan Anggaran Serta Pelaksanaan Anggaran Badan Layanan Umum.
- Rahayu, S. 2007. Menyibak Proses Penyusunan Anggaran Pemerintah Daerah (Studi Fenomenologi pada Satu SKPD di Provinsi Jambi). *Tesis Tidak Dipublikasikan*. Universitas Brawijaya. Malang.
- Sewing, J. H. 2010. Corporate Divestiture Management: Organizational Techniques for Proactive Divestiture Decision-Making. GablerVerlag. Germany. <<http://books.google.co.id/>>.
- Taukid. 2009. Analisis Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja pada SKPD di Kabupaten Konawe (Studi pada Badan Keluarga Berencana dan Pemberdayaan Perempuan). *Laporan Studi Kasus Tidak Dipublikasikan*. Universitas Brawijaya. Malang.
- Triuwono, I. 2009. *Perspektif, Metodologi dan Teori Akuntansi Syariah*. Jakarta. Rajawali Pers.
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- Wijayanti, A. 2006. Reformasi Sistem Akuntansi: Kasus Pada Pemerintah Propinsi Kalimantan Selatan. *Tesis Tidak Dipublikasikan*. Universitas Brawijaya. Malang.