

BUDGETARY SLACK: IKLIM KERJA ETIS, MOTIVASI BERPRESTASI, KOMITMEN ORGANISASI, DAN MODAL INTELEKTUAL

RIZKI SARI EKA PUTRI¹ (rizki.suwarno11@gmail.com)

AMRIE FIRMANSYAH²

¹Program Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Esa Unggul, Indonesia

²Politeknik Keuangan Negara STAN, Indonesia

ABSTRACT

Better work performance than the ability to absorb the budget indicates that the output can be achieved with a lower budget allocation than the planned budget. This illustrates that the budget available to Ministries/Agencies is larger than it should be. Based on these conditions, the research was conducted in 2021 to examine the effect of ethical work climate, need for achievement, and organizational commitment of budgetary slack moderated by intellectual capital with the research locus at the Ministry of Home Affairs. The study applied a quantitative method with a sample of 137 civil servants who were determined purposively. Data analysis using Structural Equation Modelling with hypothesis testing based on path analysis. The study found that an ethical work climate did not affect budgetary slack, while the need for achievement and organizational commitment significantly positively affect budgetary slack. However, intellectual capital proved unable to moderate the relationship of the three variables to budgetary slack.

Keywords: Budgetary slack, intellectual capital, ministries/agencies

Performa kinerja yang lebih baik dibandingkan dengan kemampuan penyerapan anggaran mengindikasikan bahwa keluaran (*output*) dapat dicapai dengan alokasi anggaran yang lebih rendah dari anggaran yang telah direncanakan. Hal ini menggambarkan bahwa anggaran yang tersedia pada Kementerian/Lembaga lebih besar dibandingkan yang seharusnya. Penelitian dilakukan pada tahun 2021 untuk mengkaji pengaruh iklim kerja etis, motivasi berprestasi dan komitmen organisasi terhadap *budgetary slack* yang dimoderasi oleh modal intelektual dengan lokus penelitian pada Kementerian Dalam Negeri. Penelitian menerapkan metode kuantitatif dengan sampel sebanyak 137 pegawai negeri sipil yang ditentukan secara *purposive*. Analisis data penelitian menggunakan *Structural Equation Modelling* dengan pengujian hipotesis berdasarkan jalur analisis. Hasil penelitian menemukan bahwa iklim kerja etis tidak berpengaruh terhadap *budgetary slack*, sedangkan motivasi berprestasi dan komitmen organisasi berpengaruh positif signifikan terhadap *budgetary slack*. Modal intelektual terbukti tidak mampu memoderasi hubungan ketiga variabel terhadap *budgetary slack*.

Kata kunci: Budgetary sack, modal intelektual, kementerian/lembaga

PENDAHULUAN

Pengelolaan keuangan negara yang akuntabel pada hakikatnya dimulai dari perencanaan anggaran yang disusun secara proporsional sesuai kebutuhan dan berorientasi pada manfaat. Anggaran membantu manajer untuk lebih bertanggung jawab dan akuntabel dalam hal mengkomunikasikan dan mengkoordinasikan rencana, mengalokasikan sumber daya, mengurangi *bottlenecks*, menentukan tujuan dan

sasaran, serta berfungsi sebagai tolok ukur dalam suatu organisasi (Garrison, Noreen & Brewer, 2012). Kinerja organisasi pada sektor publik dapat diukur diantaranya melalui akuntabilitas pengelolaan keuangan yang berfokus pada realisasi anggaran, dan *output* program yang dihasilkan dari sejumlah pendanaan (Niven, 2008), tidak terkecuali kinerja Kementerian/Lembaga (K/L) yang menyelenggarakan urusan pemerintahan di berbagai bidang.

Dalam upaya menjalankan fungsi pembuktian dan pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran serta peningkatan kualitas penganggaran, Kementerian Keuangan (Kemenkeu) secara rutin melakukan evaluasi kinerja anggaran. Penilaian kinerja anggaran diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan No.22/PMK.02/2021 tentang Pengukuran dan Evaluasi Kinerja Anggaran atas Pelaksanaan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga, yang menyebutkan bahwa terkait aspek implementasi, variabel capaian *output* memiliki bobot penilaian terbesar yakni 43,5%, sedangkan penyerapan anggaran hanya sebesar 9,7%, dan sisanya efisiensi sebesar 28,6% serta konsistensi penyerapan anggaran terhadap perencanaan sebesar 18,2%. Formulasi pembobotan nilai variabel capaian *output* K/L yang mendominasi, menjadi suatu *trigger* bagi K/L untuk merumuskan target kinerja berupa keluaran yang mudah dicapai sehingga dapat berkontribusi maksimal pada penilaian kinerja anggaran. Data menunjukkan rata-rata capaian *output* K/L tahun 2018 mencapai 94,74%, sedangkan realisasi anggarannya hanya berkisar 91,68%.

Ketidaksihinggaan proyeksi pencapaian target dengan realisasi anggaran menunjukkan bahwa terdapat inefisiensi dalam pengalokasian anggaran pemerintah pusat. Besarnya keluaran K/L sebagai tolok ukur keberhasilan dalam pencapaian kinerja, nyatanya juga tidak berdampak signifikan terhadap kinerja pemerintah pusat secara nasional. Berdasarkan evaluasi pelaksanaan Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) 2015–2019, pertumbuhan ekonomi Indonesia selama lima tahun terakhir berada di kisaran 5% atau lebih rendah bila dibandingkan dengan target RPJMN 2015–2019 yang berada di kisaran 6% hingga 8%. Hal ini berarti bahwa alokasi anggaran pada Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) yang diarahkan untuk mencapai pertumbuhan ekonomi, nyatanya belum mampu mencapai target yang diharapkan.

Kecenderungan porsi belanja negara yang lebih besar dibandingkan target pendapatan, pengalokasiannya dinilai tidak

optimal sebab komponen belanja yang dipenuhi merupakan belanja yang bersifat tidak produktif sehingga tidak mampu mendorong pertumbuhan ekonomi secara langsung. Selama periode tahun 2015-2020, rata-rata komposisi belanja negara didominasi oleh komponen belanja K/L berupa belanja pegawai, belanja barang dan belanja modal sebesar 39,6% (Widodo, 2020). Sementara itu, realisasi belanja K/L tahun 2017-2020 berada di bawah rata-rata 95% sehingga masih terdapat sisa anggaran yang tidak terserap dalam pelaksanaannya. Kondisi tersebut tidak sejalan dengan salah satu prinsip anggaran sektor publik yakni akurat. Estimasi anggaran hendaknya tidak memasukkan cadangan yang tersembunyi (*hidden reserve*) yang dapat menjadi kantong-kantong pemborosan dan inefisiensi anggaran (Mardiasmo, 2002).

Terdapatnya sisa anggaran yang tidak terserap pada belanja K/L menunjukkan bahwa perencanaan anggaran tidak dilakukan secara akurat dan pengalokasiannya tidak didasarkan atas pertimbangan yang spesifik. Akan tetapi, meskipun realisasi anggaran relatif di bawah 95%, target kinerja K/L berupa keluaran dapat dicapai dengan performa yang lebih baik. Hal ini sejalan dengan hasil evaluasi atas pelaksanaan anggaran, yang pada tahun perencanaan (n) dialokasikan untuk mencapai sejumlah target kinerja organisasi, namun pada tahun pelaksanaan (n+1) hasil laporan menunjukkan ketercapaian target atau keluaran yang performanya lebih baik dibandingkan dengan realisasi anggarannya atau dikenal sebagai *budgetary slack*. *Budgetary slack* merupakan perbedaan antara anggaran yang ditetapkan dengan perkiraan anggaran terbaik organisasi (Anthony & Govindarajan dalam Sanjiwani & Suryanawa, 2020).

Performa kinerja yang lebih baik dibandingkan dengan kemampuan penyerapan anggaran mengindikasikan bahwa keluaran dapat dicapai dengan alokasi anggaran yang lebih rendah dari anggaran yang telah direncanakan. Hal ini menggambarkan bahwa anggaran yang tersedia pada setiap K/L untuk mencapai target kinerja lebih besar dibandingkan

yang seharusnya. Secara implisit, hal ini sejalan dengan teori legitimasi yang diartikan sebagai persepsi atau asumsi bahwa tindakan yang dilakukan oleh suatu entitas adalah merupakan tindakan yang diinginkan, pantas ataupun sesuai dengan sistem norma, nilai, kepercayaan dan definisi yang dikembangkan secara sosial (Burlea & Popa, 2013). Dalam konteks ini, tindakan yang dilakukan oleh K/L dalam mem-formulasikan rumusan target keluaran (*output*) yang diprediksi mudah untuk dicapai merepresentasikan K/L memiliki kinerja yang baik sebagaimana yang diharapkan oleh Kemenkeu selaku penilai atas kinerja anggaran. K/L dengan kinerja anggaran terbaik melegitimasi dirinya sebagai organisasi yang berhak menerima *reward* dari Kemenkeu.

Beberapa penelitian dilakukan untuk menguji faktor-faktor *budgetary slack*, seperti perilaku politik secara umum (Yilmaz, Özer & Günlük, 2014), reputasi pemimpin yang tidak baik (Chong & Loy, 2015); ketegangan pekerjaan (Yuen, Law & Tayles, 2015), partisipasi anggaran (Kahar, Rohman & Chariri, 2016; Suriani, Alam & Nohong, 2017; Siallagan, Rohman & Januarti, 2017; Pratiwi, 2019; Sanjiwani & Suryanawa, 2020; Hasanuddin, Rahman & Nur, M, 2020; Nasution, 2020; Ariani & Budiasih, 2021), komitmen organisasi (Setiawan & Ghozali, 2016; Sarwendhi, 2021), informasi asimetri (Suriani et al., 2017; Sarwendhi, 2021), skema kompensasi (Sampouw, 2018), pengawasan sederhana (Chong & Khudzir, 2018), tujuan penggunaan anggaran, penekanan anggaran (Pratiwi, 2019; Nasution, 2020), ketidakpastian lingkungan (Sanjiwani & Suryanawa, 2020), dan kekompakan kelompok (Hasanuddin et al., 2020).

Penelitian ini menggunakan aktivitas perencanaan dan penganggaran yang berorientasi kinerja dengan keterlibatan pihak-pihak yang berkepentingan. Proses perencanaan dan penganggaran tingkat K/L dimulai sejak penyampaian usulan program, kegiatan dan anggaran oleh K/L kepada Kementerian PPN/Bappenas dan Kementerian Keuangan, yang kemudian ditetapkan sejumlah alokasi anggaran untuk mendanai program dan kegiatan

dengan target kinerja yang harus dicapai. Selama proses perencanaan dan penganggaran berlangsung, peran seluruh *stakeholders* akan sangat menentukan kualitas kinerja dan anggaran yang ditetapkan. Iklim kerja pada masing-masing K/L merepresentasikan kemampuan organisasi untuk merumuskan target kinerja dan anggaran dengan mempertimbangkan aspek relevansi. Adanya motivasi berprestasi juga mampu memicu K/L untuk menunjukkan kinerja terbaiknya tanpa menggunakan estimasi pencapaian target yang bersifat instan. Dengan demikian, untuk menjaga keselarasan program, kegiatan dan anggaran yang direncanakan, dan menghindari adanya *budgetary slack* maka dibutuhkan komitmen organisasi yang mengikat seluruh elemen organisasi secara berjenjang.

Proses penganggaran melibatkan hubungan antar manusia, sehingga terdapat suatu perilaku manusia yang dapat terjadi akibat anggaran, baik perilaku positif maupun negatif (Kahar et al., 2016). Sesuai dengan pendapat tersebut, maka terdapat penelitian yang menyoroti mengenai *ethical work climate* atau iklim kerja etis yang terjadi dalam suatu organisasi. *Budgetary slack* akan lebih rendah apabila tidak terdapat sistem pemantauan setingkat dan dalam iklim etika organisasi yang kuat (Chong & Sudarso, 2017). Jika sebuah organisasi memiliki iklim yang mementingkan diri sendiri daripada iklim yang bijaksana atau berprinsip, maka *budgetary slack* yang terjadi akan lebih besar disebabkan oleh besarnya penekanan anggaran dan asimetri informasi yang tinggi (Chiou, 2017). Aspek perilaku seperti rasa kepuasan akan diraih oleh individu dalam organisasi apabila target kinerja yang ditetapkan mampu untuk dicapai dan memperoleh suatu pengakuan berupa penghargaan dari Lembaga berwenang. Dari perspektif tersebut, terdapat dugaan bahwa *need for achievement* atau motivasi berprestasi mampu memicu *budgetary slack*. Akan tetapi, individu dengan kebutuhan yang tinggi untuk berprestasi mungkin saja menghindari perilaku disfungsional seperti

budgetary slack (Chong & Khudzir, 2018). Penelitian lainnya juga menemukan bahwa pimpinan yang memiliki motivasi berprestasi tinggi menciptakan lebih sedikit *budgetary slack* dibandingkan dengan yang memiliki motivasi berprestasi rendah (Chong & Ferdiansah, 2012). Hal ini didukung oleh faktor lain berupa adanya kontrol kebijakan yang memberikan ruang bagi individu dengan motivasi berprestasi tinggi untuk dapat mencegah terjadinya *budgetary slack*. Selanjutnya, untuk menjaga konsistensi alokasi anggaran dan target kinerja dalam rangka menjamin keberhasilan organisasi mewujudkan visi dan misi, diperlukan suatu komitmen organisasi sebagai bentuk dedikasi atau kewajiban yang mengikat antar individu dan organisasi. Beberapa penelitian menunjukkan bahwa komitmen organisasi mampu mereduksi kecenderungan *budgetary slack* (Yuen et al., 2015; Kepramareni et al., 2020; Sanjiwani & Suryanawa, 2020; Ariani & Budiasih, 2021). Akan tetapi, penelitian lainnya menunjukkan hasil yang berbeda bahwa komitmen organisasi yang tinggi dalam organisasi sektor publik tidak menjamin individu berperilaku positif dalam penyusunan anggaran (Putri & Solikhah, 2018). Meningkat atau menurunnya *budgetary slack* tergantung pada sejauh mana individu lebih mementingkan diri sendiri atau bekerja untuk kepentingan organisasi yang merupakan aktualisasi tingkat komitmen organisasi (Gayatri et al., 2019).

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh iklim kerja etis, motivasi berprestasi, komitmen organisasi terhadap *budgetary slack*. *Budgetary slack* secara tradisional dipandang sebagai masalah organisasi dan perilaku (Douglas & Wier, 2000). Penelitian dengan topik *budgetary slack* umumnya dilakukan pada sektor privat (Yilmaz & Ozer, 2011). Sebaliknya, *budgetary slack* di sektor publik belum dipelajari secara komprehensif sampai saat ini (Yilmaz et al., 2014). Dalam penelitian sebelumnya, *budgetary slack* pada sektor publik khususnya di tingkat K/L pernah dilakukan di Kementerian Energi dan Sumber Daya Manusia (Setiawan,

2017). Oleh karena itu, *budgetary slack* sebagai masalah organisasi dan perilaku dinilai dapat diteliti di sektor privat dan publik, baik di luar negeri maupun di Indonesia, sebab tidak ada perbedaan perilaku individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran pada organisasi mana pun.

Penelitian sebelumnya menguji iklim etis melalui metode eksperimental dengan subjek mahasiswa sarjana perdagangan yang terdaftar dalam *Bachelor of Commerce Program* di Universitas Australia (Chong & Sudarso, 2017). Sementara itu, penelitian ini akan diuji dengan subjek sumber daya manusia yang menangani bidang perencanaan anggaran K/L. Variabel motivasi berprestasi dikaji berdasarkan teori agensi yang memprediksi bahwa individu dengan kebutuhan berprestasi dan reputasi yang tinggi akan termotivasi untuk mencapai *reward* maksimal (Chong & Ferdiansah, 2012; Chong & Khudzir, 2018). Sementara itu, penelitian ini akan menguji variabel motivasi berprestasi dengan menggunakan teori legitimasi berupa persepsi atau asumsi bahwa tindakan yang dilakukan oleh organisasi adalah suatu kebenaran yang diakui oleh *stakeholders*. Variabel komitmen organisasi telah banyak diuji pengaruhnya terhadap *budgetary slack* dengan lokus berbeda-beda, seperti industri perhotelan (Yuen et al., 2015; Kepramareni et al., 2020), pemerintah kota (Putri & Solikhah, 2018), pemerintah kabupaten (Gayatri et al., 2019), dan pemerintah desa (Ariani & Budiasih, 2021), sedangkan penelitian ini akan dilakukan pada instansi pemerintah pusat khususnya pada Kementerian Dalam Negeri (Kemendagri). Pemilihan lokus pada Kemendagri didasarkan atas pencapaian prestasi Kemendagri sebagai Peringkat Pertama penerima Penghargaan Kinerja Terbaik Pengelolaan Anggaran Tahun 2020 dari Kemenkeu dalam kategori pagu sedang (anggaran Rp.2,5 Triliun sampai Rp.10 Triliun). Prestasi kinerja tersebut apabila dicermati dengan membandingkan capaian keluaran (*output*) tahun 2020 yakni sebesar 103,27% dengan realisasi anggaran tahun 2020 sebesar 96,81, terlihat bahwa

persentase capaian *output* yang lebih baik dibandingkan dengan realisasi anggarannya, sehingga dengan demikian dapat dikatakan bahwa terdapat kelebihan anggaran dalam mencapai keluaran (*output*) yang berpotensi menimbulkan inefisiensi anggaran.

Penelitian ini juga menggunakan variabel moderasi yaitu modal intelektual/*intellectual capital* (IC) yang belum ditemukan pada penelitian-penelitian sebelumnya terkait *budgetary slack*. Pencapaian kinerja K/L dalam mewujudkan visi, misi, tujuan dan sasaran organisasi tidak hanya didukung dengan ketersediaan anggaran melalui APBN, tetapi juga keterlibatan dan peran seluruh elemen sumber daya didalamnya. Pengelolaan anggaran sektor publik saat ini mengutamakan kualitas keluaran yang dicapai tidak hanya diukur dari kinerja pelaksanaan anggaran dan pembangunan fisik semata, tetapi juga perlu memperhatikan kualitas aset tidak berwujud (*intangible assets*) yang terlibat dalam proses tersebut. Faktor kunci kreatifitas kinerja yakni IC dianggap sebagai salah satu nilai paling kritis dan strategis yang dapat dimiliki organisasi (Gogan Artene, Sarca & Draghici, 2016). Individu dengan pengetahuan dan kompetensi yang memadai dinilai mampu berkontribusi dalam perumusan target keluaran organisasi dengan mempertimbangkan manfaat jangka panjang yang akan diperoleh organisasi. Apabila IC dapat dikelola secara efektif, maka akan membawa dampak positif bagi organisasi berupa peningkatan kualitas kerja. Demikian sebaliknya, apabila organisasi tidak mampu memanfaatkan IC secara optimal, maka dimungkinkan terjadinya perilaku disfungsional dan pengambilan keputusan yang tidak didasarkan pada kepentingan organisasi.

Berdasarkan uraian latar belakang di atas, penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh iklim kerja etis (IKE), motivasi berprestasi (MB) dan komitmen organisasi (KO) terhadap *budgetary slack* (BS), serta kemampuan modal intelektual (IC) dalam memoderasi pengaruh ketiga variabel tersebut terhadap *budgetary slack*.

Penelitian ini juga berkontribusi untuk memberikan tambahan literatur terkait dengan BS pada organisasi sektor publik tingkat K/L. Selain itu, penelitian ini diharapkan dapat digunakan sebagai bahan masukan sekaligus menjadi salah satu alternatif pemecahan permasalahan yang dihadapi pemerintah pusat dalam upaya mereduksi terjadinya *budgetary slack* selama penyusunan anggaran dan penetapan target keluaran (*output*) dalam dokumen perencanaan.

Penelitian ini terdiri dari 6 (enam) bagian. Pertama, bagian pendahuluan yang mengungkapkan *gap* antara kondisi ideal yang semestinya diimplementasikan dengan kondisi riil yang sedang berlangsung. Pada bagian ini juga memuat tentang *mapping* penelitian terdahulu yang berhubungan dengan topik penelitian, keterkaitan antar variabel dalam suatu aktivitas kegiatan, dan perbedaan penelitian dengan beberapa penelitian sebelumnya. Kedua, pada bagian tinjauan pustaka memuat teori-teori atau referensi yang digunakan untuk membangun kerangka berpikir penelitian dan hipotesis penelitian. Ketiga, bagian metode penelitian memuat objek yang diteliti dan model penelitian yang digunakan. Keempat, bagian analisis dan pembahasan menjelaskan tentang hasil penelitian termasuk statistik deskriptif, *output* pengujian dan diskusi mengenai hasil uji. Kelima, bagian simpulan mengungkapkan ringkasan penelitian. Keenam, pada bagian keterbatasan dan saran memuat tentang beberapa keterbatasan yang dialami selama penelitian berlangsung, termasuk saran untuk perbaikan penelitian selanjutnya.

TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Konsep Teori

Teori legitimasi didasarkan pada citra diri yang benar-benar dapat diterima oleh pihak lain (Cromartie, 2003). Teori legitimasi diartikan sebagai suatu persepsi atau asumsi bahwa tindakan yang dilakukan oleh suatu entitas adalah merupakan tindakan yang diinginkan, pantas ataupun sesuai dengan sistem norma, nilai, kepercayaan dan definisi yang

dikembangkan secara sosial (Suchman dalam Burlea & Popa, 2013). Legitimasi merupakan sumber daya yang berharga bagi institusi dan aktor politik (Rittberger & Schroeder, 2016). Setiap tanggapan dari manajemen harus disertai dengan pengungkapan karena tindakan yang tidak dipublikasikan tidak akan mengubah pandangan pihak eksternal tentang organisasi (Cormier & Gordon dalam Magness, 2006). Teori legitimasi, seperti umumnya diterapkan dalam literatur akuntansi sosial dan lingkungan, menciptakan suatu asumsi bahwa untuk mempertahankan kesuksesan organisasi, manajer diharuskan untuk memastikan bahwa organisasinya tampak beroperasi sesuai dengan harapan masyarakat dan oleh karena itu, memperoleh pengakuan atas keberadaannya (Deegan, 2018). Pendapat lain menjelaskan bahwa legitimasi memiliki dua dimensi yakni empiris dan normatif. Di satu sisi, otoritas suatu institusi dapat diterima oleh individu atau organisasi yang berhak untuk mengaturnya atau secara *de facto* memiliki kewenangan, sedangkan di sisi lain otoritas institusi tersebut secara normatif telah layak untuk mengambil keputusannya sendiri (Bodansky, 2012).

Suatu organisasi agar mampu mencetak kinerja terbaiknya dalam jangka panjang, perlu menerapkan suatu pendekatan yang disebut *Resources Based View* (RBV) yang bertujuan untuk membangun keunggulan kompetitif. Barney (1991) menjelaskan bahwa sumber daya merupakan semua aset, kemampuan, proses organisasi, informasi pengetahuan, dan aset lainnya yang dapat dikendalikan oleh organisasi untuk memahami dan menerapkan strategi dalam meningkatkan efisiensi dan efektivitas (Ngatno, 2014). Merujuk pada pendapat Barney (1991), RBV merupakan keunggulan kompetitif organisasi yang ditentukan oleh sumber daya utama organisasi (Wibowo & Handika, 2016). Lebih lanjut, Barney (1991) menambahkan, teori RBV memiliki beberapa kriteria sumber daya yang dapat disebut sebagai sumber daya strategis, meliputi *valueable* (bernilai/berharga), *rare* (langka), *inimitable* (unik/sulit ditiru), dan

non-suitable (tidak tergantikan) (Saqib (Saqib, Rashid & Biography, 2012). Strategi RBV berfokus pada optimalisasi peran sumber daya dan keterampilan sebagai fondasi utama keunggulan kompetitif yang berkelanjutan (*sustainable competitive advantage*) (Enriquez de La O, 2015). Keunggulan kompetitif yang berkelanjutan ini dapat diperoleh organisasi dengan memiliki dan mengendalikan aset-aset strategis, baik yang bersifat *tangible* maupun *intangible* (Rahadian, 2017). Organisasi yang mampu membangun sumber dayanya sendiri dan dapat mengendalikan sumber daya tersebut akan berhasil dalam mempertahankan keunggulannya dibandingkan jika organisasi memperoleh sumber dayanya dari luar organisasi (Widyaningdyah & Aryani, 2013). Pendapat ini didukung dengan asumsi yang menganggap bahwa RBV akan berhasil diterapkan hanya jika sumber daya dikelola oleh organisasi dengan baik (Kraaijenbrink, 2011).

Penganggaran sektor publik baik pada tingkat pemerintah pusat maupun pemerintah daerah memperlihatkan suatu kecenderungan proses penyusunan anggaran atas kegiatan/belanja yang ditafsir lebih tinggi dari anggaran yang sebenarnya dibutuhkan. Pengertian secara umum mengenai *budgetary slack* diungkapkan sebagai penetapan target pendapatan yang lebih kecil dibandingkan dengan belanja yang dikeluarkan (Yee & Khin, 2014). Sejalan dengan pendapat Yee & Khin (2014), *budgetary slack* terjadi karena penentuan pendapatan terlalu rendah (*understated*) dan biaya terlalu tinggi (*overstated*) (Sanjiwani & Suryanawa, 2020). Istilah *budgetary slack* pada dasarnya mengacu pada penetapan target anggaran yang dirumuskan mudah untuk dicapai (Yuen et al., 2015). *Budgetary slack* juga didefinisikan sebagai sumber daya yang dikendalikan oleh manajer untuk mencapai tujuannya, dengan dibuktikan oleh adanya anggaran yang dibelanjakan secara berlebih, target pendapatan yang ditetapkan lebih rendah dari kemampuan sebenarnya, atau kemampuan kinerja yang dicantumkan di bawah kemampuan sebenarnya (Kren, 2003). Hal ini

menyiratkan bahwa *budgetary slack* timbul karena ketidaksempurnaan proses perumusan anggaran dalam suatu organisasi. Adanya mekanisme evaluasi kinerja anggaran K/L yang memproporsikan penilaian terbesar pada aspek keluaran (*output*), diduga menjadi salah satu pendorong bagi *stakeholders* yang terlibat dalam penyusunan anggaran khususnya pada level menengah ke bawah untuk memformulasikan target yang mudah dicapai tanpa mengurangi estimasi pembiayaan yang dibutuhkan. *Budgetary slack* mengakibatkan fungsi anggaran yang digunakan sebagai alat ukur untuk menilai kinerja manajerial tidak berfungsi dengan baik, karena anggaran yang ditetapkan tidak dapat mencerminkan kemampuan sebenarnya yang dimiliki oleh manajer sebagai representasi organisasi (Sampouw, 2018). *Budgetary slack* juga dikategorikan sebagai perilaku disfungsional yang terbentuk melalui interaksi antara pimpinan dan bawahan yang diberikan *reward* tertentu (Ashmeade, McCambridge & Sullivan, 2017). Perilaku disfungsional ini ditunjukkan ketika organisasi menggunakan anggaran untuk mengevaluasi kinerja, rencana pemberian kompensasi berbasis anggaran tradisional dengan memberikan insentif keuangan bagi bawahan memicu produktivitasnya dan menciptakan *slack* anggaran (Damrongsukniwat, Kunpanitchakit & Durongwatana, 2015).

Iklim kerja etis merupakan unsur dari iklim organisasi, yang mengandung persepsi anggota organisasi, yang terjadi di lingkungan internal organisasi secara rutin dan mempengaruhi sikap dan perilaku organisasi serta kinerja anggota organisasi (Wirawan, 2007). Konsep iklim kerja etis dikembangkan oleh Cullen & Victor (1988) dan Bronson (1993) yang menyebutkan bahwa organisasi bertanggung jawab atas perilaku etis atau tidak etis dari karyawannya dan juga dapat memulai serta menerapkan lingkungan kerja yang etis (Venezia Venezia & Hung, 2010). Iklim kerja etis juga dijelaskan sebagai sebuah prinsip-prinsip dengan standar yang profesional dan keputusan etis yang berfokus untuk meningkatkan

kemaslahatan dan kesejahteraan karyawan melalui sebuah keputusan sebagai aturan dan kode etik yang senantiasa mempertimbangkan manfaat sosial (Arnaud, 2010). Iklim kerja etis adalah bentuk representasi atas nilai bersama dalam hal perilaku yang dapat diterima dan tidak dapat diterima menyangkut masalah moral serta dapat memberikan pedoman berupa tanggapan yang tepat bagi karyawan untuk menyelesaikan masalah-masalah etika (Teng, Lu, Huang & Fang., 2020). Iklim kerja etis sebagaimana kemukakan oleh Victor & Cullen (1988), dapat digolongkan kedalam dua dimensi, yaitu kriteria etika sebagai pengambilan keputusan, dan lokus analisis sebagai referensi (Newman, Round, Bhattachary & Roy, 2017). Kriteria etika sebagai pengambilan keputusan meliputi 3 (tiga) aspek, yaitu: *egoism*, *benevolence* dan *principle*. Sementara itu, lokus analisis sebagai referensi mencakup objek yang digunakan sebagai sumber pemikiran moral, yaitu: *individual*, *local* (organisasi) dan *cosmopolitan* (eksternal organisasi). Terdapat 6 (enam) jenis iklim kerja etis sebagaimana dijelaskan oleh Victor & Cullen (1987), yakni *professional*, *caring*, *rules*, *instrumental*, *efficiency* dan *independence* (Appelbaum, Deguire & Lay, 2005).

Motivasi berprestasi atau dikenal sebagai *need for achievement* (nAch) merupakan salah satu dari Teori Motivasi yang dikembangkan oleh McClelland (1965) menjelaskan bahwa individu dengan nAch yang tinggi memiliki karakteristik seperti keinginan yang kuat untuk mengambil tanggung jawab pribadi dalam melaksanakan tugas, cenderung menetapkan tujuan yang sulit, menginginkan umpan balik bagi kinerjanya, mengandaikan kepercayaan dalam usaha sendiri dan berkeyakinan bahwa hasil yang baik disebabkan oleh usaha yang dilakukan (Ermawati, Soesilowati & Prasetyo, 2017). Individu dengan nAch tinggi juga akan menetapkan tujuan yang lebih tinggi, mengambil risiko yang diperhitungkan, dan memilih tugas-tugas yang bersifat inovatif dan sulit untuk dicapai serta mengandung tantangan pada

saat yang bersamaan (Chaudhary, 2017). Karena tingginya motivasi berprestasi seringkali berjalan beriringan dengan penetapan tujuan yang sulit dicapai akibat ketidakpastian, sehingga individu dengan motivasi berprestasi yang tinggi harus bersedia mengambil lebih banyak risiko (Chen, Su & Wu, 2012). Selain itu, motivasi berprestasi juga merupakan preferensi individu untuk meraih kesuksesan dalam kondisi persaingan (Chong & Khudzir, 2018). Motivasi berprestasi memberikan pedoman dan orientasi terhadap tujuan yang tinggi, serta perjuangan dalam pencapaiannya (Unger, Rauch, Weis & Frese, 2015). Makna implisit motivasi berprestasi disebutkan sebagai motivasi mendasar yang mendorong seseorang untuk mendekati situasi yang menantang, sedangkan makna secara eksplisit, tindakan seseorang ditentukan oleh aspek kognitif mencakup keinginannya sendiri untuk mencapai tujuan (Ivory, 2021).

Komitmen organisasi adalah suatu tingkat keyakinan sejauh mana seseorang memihak pada suatu organisasi tertentu yang tujuannya berniat memelihara keanggotaan dalam organisasi itu (Robbins dalam Mongeri, 2013). Komitmen organisasi juga diartikan sebagai hubungan psikologis antara seorang pegawai dan organisasi tempatnya bekerja (Klein & Park, 2015). Hal ini menggambarkan keberpihakan seseorang atas pekerjaan dan tanggung jawabnya yang tinggi kepada organisasi yang mempekerjakannya. Komitmen organisasi merupakan keterikatan/keterlibatan individu dalam sebuah organisasi (Jabari & Ghazzawi, 2019). Komitmen organisasi berkaitan dengan kepercayaan karyawan pada manajemen dan persepsi bahwa kepatuhan terhadap manajemen adalah suatu kepatutan (Shoaib-Ch, Zainab, Maqsood & Sana, 2013). Komitmen organisasi berhubungan dengan: a) perilaku karyawan dan efektivitas kinerja; b) konstruksi kognitif, afektif dan sikap yang terkait, seperti kepuasan kerja; c) karakteristik posisi dan fungsi pekerja, seperti tanggung jawab; dan d) karakteristik pribadi karyawan seperti usia dan masa kerja. Pernyataan ini menjelaskan bahwa

komitmen organisasi memiliki hubungan pada sikap dan performa kerja bawahan; perilaku, sifat dan kognisi seperti adanya kepuasan kerja; ciri khusus dan peran bawahan seperti tanggung jawab; serta karakteristik bawahan seperti usia dan masa kerja (Bateman dan Strasser, 1984) Komitmen organisasi memiliki sifat-sifat utama (Mowday et al. dalam Al-Qatawneh, 2014), yaitu penerimaan dan keyakinan yang kuat terhadap tujuan dan nilai-nilai organisasi, keinginan yang kuat untuk tetap bersama organisasi, dan kesediaan untuk melakukan upaya tambahan yang signifikan untuk memastikan keberhasilan organisasi.

Istilah modal intelektual pertama kali disebutkan oleh Galbraith (1969) sebagai suatu proses ideologis untuk penciptaan nilai dalam organisasi (Khan & Nouman, 2019). Modal intelektual didefinisikan sebagai kombinasi dari aktivitas dan sumber daya manusia, organisasi dan segala hal yang berhubungan dari suatu organisasi; termasuk pengetahuan, keterampilan, pengalaman dan kemampuan karyawan, proses organisasi, prosedur, sistem, *database* perusahaan dan semua sumber daya yang terkait dengan hubungan eksternal perusahaan, seperti pelanggan, pemasok, mitra penelitian dan pengembangan (Díez, Ochoa, Prieto & Santidrián, 2010). Modal Intelektual juga dipandang sebagai fenomena yang memungkinkan "aktivasi" sumber daya tidak berwujud, seperti sumber daya pengetahuan yang terkait dengan karyawan, pelanggan, teknologi dan proses (Montemari & Nielsen, 2013). Keberadaan modal intelektual inilah yang memungkinkan adanya peningkatan terhadap pemanfaatan modal lainnya milik organisasi. Modal lain yang teridentifikasi adalah modal alam, modal industri, modal keuangan, modal manusia, dan modal sosial (relasional) (Duho, 2020). Modal intelektual tidak hanya dibentuk atas pengetahuan dan keterampilan semata, tetapi juga representasi dari transformasi pengetahuan menjadi nilai baru, serta nilai tambah produk atau layanan (Pucar, 2012). Modal intelektual mengacu pada materi intelektual seperti pengetahuan, informasi

dan pengalaman yang dapat digunakan untuk menciptakan nilai tambah organisasi (Kannan & Aulbur, 2004). Dengan demikian, pemanfaatan modal intelektual merupakan salah satu upaya peningkatan kualitas kinerja organisasi melalui penggunaan pengetahuan, keterampilan dan pengalaman sehingga dapat menghindarkan seseorang dari perilaku disfungsional.

Pengembangan Hipotesis

Teori legitimasi mendasari tindakan organisasi yang dilakukan sesuai dengan sistem norma merupakan tindakan yang dapat diterima dan diakui sebagai tindakan yang bersifat etis. Teori ini kemudian dapat dijadikan sebagai pedoman bagi organisasi untuk membangun suatu iklim kerja yang sehat dan meminimalkan perilaku menyimpang dari aturan-aturan yang berlaku. Iklim kerja etis organisasi sangatlah penting karena dapat mempengaruhi perilaku pegawai (Wimbush & Shepard dalam DeConinck, 2011). Keunggulan budaya organisasi untuk menciptakan iklim kerja yang etis akan memotivasi kekuatan internal organisasi untuk saling berinteraksi dalam perilaku yang penuh etika dan integritas (Diantara & Wirajaya, 2017). Hal ini diyakini dapat menurunkan atau mencegah perilaku disfungsional yang memicu *budgetary slack* antar anggota organisasi karena terdapat motivasi yang kuat untuk berperilaku baik sesuai dengan prinsip moralitas. Penelitian mengenai iklim kerja etis menunjukkan hasil berupa pengaruhnya secara negatif terhadap *budgetary slack* pada organisasi sektor publik karena mampu membuat para manajer tidak berminat untuk melakukan tindakan yang tidak etis (Özer & Yilmaz, 2011). Penelitian lainnya juga menyebutkan bahwa iklim etika yang kuat disertai dengan kurangnya sistem pemantauan setingkat mampu mencegah *budgetary slack* (Chong & Sudarso, 2017). Iklim kerja etis juga berpengaruh negatif terhadap *budgetary slack* melalui interaksinya dengan persepsi keadilan prosedural (Muttaqin, 2016). Sementara itu, iklim kerja bertipe prinsip mampu menghilangkan

budgetary slack yang diakibatkan oleh penekanan anggaran, informasi asimetri dan ketidakpastian lingkungan (Chiou, 2017). Hal ini berarti bahwa semakin etis iklim yang berkembang dalam suatu organisasi, diduga mampu menurunkan terciptanya *budgetary slack*.

H1: Iklim kerja etis berpengaruh negatif terhadap *budgetary slack*.

Salah satu dimensi teori legitimasi yang ditinjau dari sisi secara normatif menyebutkan bahwa suatu institusi yang memiliki otoritas telah layak untuk mengambil keputusannya sendiri (Bodansky, 2012). Pernyataan ini menginterpretasikan suatu hak bagi organisasi termasuk anggota di dalamnya untuk menentukan bentuk prestasi kerja yang ingin diraih. Motivasi berprestasi berkaitan erat dengan keinginan individu untuk memperoleh pengakuan dari pihak eksternal. Individu dengan motivasi berprestasi tinggi, memiliki keinginan yang kuat untuk mengambil tanggung jawab atas tugas dan fungsinya dengan kemampuan terbaik yang dimiliki disertai penetapan tujuan yang sulit dicapai, mengandung sejumlah tantangan, dan berada pada kondisi persaingan. Individu tersebut juga fleksibel dalam menggali informasi secara terperinci untuk mengejar keunggulan (Sagara, Permatasari & Soemantri, 2020). Dalam konteks organisasi, motivasi berprestasi menjadi dorongan bagi organisasi untuk menampilkan kinerja terbaik sehingga dapat memperoleh pengakuan berupa *reward* dari Lembaga yang bawahan. Motivasi berprestasi dalam makna positif tentunya akan mengarah pada keberhasilan organisasi dalam mencapai keluaran (*output*) berkualitas yang dibangun melalui persaingan kompetitif antar organisasi. Motivasi berprestasi mengacu pada minat individu dalam mencoba untuk mencapai tujuan (Do & Dadvari, 2017). Bawahan dengan motivasi berprestasi tinggi bertindak untuk mengurangi terjadinya *slack* dalam penyusunan anggaran dengan didukung adanya kebijakan tindak lanjut pengendalian (Chong & Ferdiansah, 2012). Pendapat ini menjelaskan bahwa motivasi berprestasi dapat berpengaruh secara

negatif terhadap *budgetary slack*, atau dapat dikatakan individu dengan motivasi berprestasi tinggi akan memiliki orientasi pencapaian kinerja yang berkualitas dan berdaya saing sehingga mampu mereduksi terjadinya *budgetary slack* pada organisasi tempatnya bekerja.

H2: Motivasi berprestasi berpengaruh negatif terhadap *budgetary slack*.

Teori legitimasi secara umum menjelaskan penciptaan suatu asumsi bahwa untuk mempertahankan kesuksesan organisasi, manajer diharuskan untuk memastikan bahwa organisasinya tampak beroperasi sesuai dengan harapan masyarakat agar memperoleh pengakuan atas keberadaannya (Deegan, 2018). Dalam upaya untuk mempertahankan kesuksesan organisasi, akan menjadi sulit apabila hanya dilakukan oleh segelintir orang atau hanya dilakukan oleh manajerial puncak. Manajemen perlu membangun suatu komitmen yang mencakup seluruh anggota organisasi untuk dapat bersinergi menumbuhkan loyalitas kepada organisasi. Hal ini sejalan dengan pendapat yang menyatakan bahwa komitmen organisasi memiliki implikasi positif pada keberhasilan organisasi (Hanaysha, 2016). Ini juga berarti bahwa keberhasilan organisasi bergantung pada keterlibatan individu selaku anggota organisasi. Tinggi rendahnya *budgetary slack* tergantung pada sejauh mana individu mengutamakan kepentingan pribadi atau bekerja untuk kepentingan organisasi yang merupakan interpretasi dari tingkat komitmen yang dimiliki (Kepramareni et al., 2020). Hasil penelitian menemukan bahwa komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap *budgetary slack* (Sanjiwani & Suryanawa, 2020; Kepramareni et al., 2020; Ariani & Budiasih, 2021). Sementara itu, komitmen organisasi juga dapat berpengaruh negatif terhadap *budgetary slack* dengan dimoderasi oleh kepastian karir (Gayatri et al., 2019). Komitmen organisasi diduga dapat mencegah terjadinya *budgetary slack* karena komitmen yang tinggi terhadap organisasi membuat individu lebih mementingkan organisasi dibandingkan kepentingan pribadinya sehingga adanya *reward* atas keberhasilan kinerja memicu

individu untuk memformulasikan target kinerja yang juga berkualitas.

H3: Komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap *budgetary slack*.

Teori RBV diasumsikan dapat berhasil diterapkan hanya jika sumber daya dikelola oleh organisasi dengan baik (Kraaijenbrink, 2011). RBV memandang penyertaan modal intelektual sebagai aset tak berwujud diperoleh dari kemampuannya untuk mengendalikan aset-aset strategis lainnya (Hermawan, 2013). Salah satu komponen IC yakni *relational capital* menjelaskan tentang hubungan seluruh sumber daya dengan pihak luar organisasi (Gogan et al., 2016), termasuk pihak-pihak yang berperan dalam penetapan program, kegiatan dan anggaran yang dilaksanakan oleh organisasi. Baik buruknya hubungan relasi yang terbangun dengan pihak eksternal tergantung iklim kerja etis yang tumbuh dalam internal organisasi. Organisasi dapat dinilai baik oleh pihak eksternal jika pola hubungan yang dibangun mengarah pada kinerja yang positif. Pada kondisi inilah peran IC dapat membangun iklim kerja yang patuh dan taat pada peraturan sebab pengetahuan pada diri individu mampu menentukan perilaku etis yang dapat diterima. Penelitian mengenai IC pada sektor publik menyajikan hasil bahwa di era paradigma kelembagaan yang baru, pengetahuan menjadi sumber utama keunggulan kompetitif yang apabila dikelola dengan baik maka akan mengarah pada keberhasilan organisasi sektor publik (Ramírez, 2010). Hasil ulasan lainnya mengenai IC pada sektor publik menemukan bahwa organisasi modern yang berorientasi pada kepuasan publik dan kualitas layanan melibatkan IC sebagai *tool* untuk mendukung efisiensi dan efektivitas pada sektor publik (Busenan Ramli & Bakar, 2018). Individu yang berpengetahuan akan cenderung membangun iklim kerja yang sehat sehingga terbentuk pola hubungan interaksi yang menghindari perilaku menyimpang. Hal ini juga dapat diartikan bahwa IC dapat memperkuat pengaruh iklim kerja etis dalam mereduksi perilaku disfungsi yang menciptakan *budgetary*

slack.

H4: Modal intelektual memoderasi pengaruh iklim kerja etis terhadap *budgetary slack*.

Dalam upaya penciptaan nilai, teori RBV memandang sumber daya tak berwujud seperti IC sebagai sumber daya yang mampu mewujudkan keunggulan kompetitif. Komponen IC berupa *human capital* (HC) mengacu kualitas intelektual anggota organisasi yang harus bereaksi terhadap perubahan lingkungan (Gogan et al., 2016). Untuk mengakomodir perubahan lingkungan yang terjadi, maka pimpinan organisasi memiliki peran mendorong pegawai untuk selalu belajar dan berpikir secara individu, serta secara konsisten menerapkan sistem penghargaan dan motivasi bagi pegawai yang berkontribusi pada peningkatan sumber daya pengetahuan (Radenovic & Krstic, 2017), yang nantinya akan mampu membawa organisasi pada keberhasilan pencapaian tujuannya. Hal ini sejalan dengan pendapat yang menyebutkan bahwa pengintegrasian teori motivasi (nAch, nAff dan nPow) dengan pendekatan RBV, dapat menyelaraskan kepentingan individu dengan kepentingan organisasi menciptakan (Gibson, Gibson & Webster, 2021). Oleh karena itu, secara implisit dapat disimpulkan bahwa IC sebagai dorongan bagi individu untuk menciptakan keunggulan kompetitif organisasi, merupakan suatu motivasi untuk meraih prestasi kerja yang diharapkan bersifat jangka panjang. Penelitian mengenai pengaruh IC terhadap kinerja lembaga publik di negara-negara dengan tata kelola pemerintahan yang baik telah dibuktikan dengan adanya pengaruh positif (Farah & Abouzeid, 2017). Hal ini berarti bahwa IC pada sektor publik diduga mampu memperkuat tata kelola pemerintahan dengan pelibatan individu bermotivasi tinggi untuk mencegah terjadinya tindakan menyimpang seperti *budgetary slack*. Individu bermotivasi tinggi yang juga disertai dengan pengetahuan dan keterampilan yang memadai akan berupaya mencegah terjadinya *budgetary slack* karena individu tersebut mengetahui bahwa tindakan *budgetary slack*

merupakan tindakan yang tidak baik.

H5: Modal intelektual memoderasi pengaruh motivasi berprestasi terhadap *budgetary slack*.

Strategi RBV berfokus pada optimalisasi peran sumber daya dan keterampilan sebagai fondasi utama keunggulan kompetitif yang berkelanjutan (*sustainable competitive advantage*) (Enriquez de La O, 2015). Konsep RBV ini menciptakan suatu ketergantungan organisasi untuk mengoptimalkan seluruh sumber daya yang dimiliki dibandingkan dengan para pesaingnya dalam menghadapi perubahan lingkungan yang fluktuatif (Rengkung, 2015). Keterampilan sebagai bentuk aset tidak berwujud yang merupakan bagian dari modal intelektual (IC) yang menjadi salah satu sumber keunggulan kompetitif organisasi. Komponen IC berupa *structure capital* (SC) dapat berupa proses dan infrastruktur organisasi yang digunakan untuk menyediakan produk dan layanan (Gogan et al., 2016). Dalam upaya mengoptimalkan peran IC berupa proses kerja organisasi, maka dibutuhkan suatu komitmen yang mengikat baik antara pimpinan dengan anggota organisasi, maupun antar anggota organisasi itu sendiri. Salah satu sifat komitmen organisasi yaitu adanya kesediaan untuk melakukan upaya tambahan yang signifikan untuk memastikan keberhasilan organisasi (Mowday, Steers & Porter, 1979). Pendapat ini memberikan gambaran bahwa kesediaan anggota organisasi dalam melakukan tindakan adalah sebuah proses yang berorientasi pada keberhasilan organisasi. Pada tahap inilah IC sangat berperan untuk memperkuat komitmen anggota organisasi untuk secara sadar menampilkan performa terbaik berupa kinerja yang berkualitas. Penelitian mengenai IC pada sektor publik juga dilakukan dengan hasil terdapatnya pengaruh positif terhadap kinerja sektor publik yang menerapkan reformasi berupa internalisasi metode dan tujuan manajemen yang mirip dengan sektor privat (Braendle, Farah & Balian, 2017). Hal ini dapat dipahami bahwa pada kondisi ideal tidak terdapat perbedaan baik sektor

publik maupun privat dalam mengoptimalkan peran IC melalui komitmen yang benar-benar berorientasi pada kinerja sehingga mampu mencegah tindakan yang menguntungkan pihak tertentu seperti terciptanya *budgetary slack*. Dengan demikian, hipotesis keenam dalam penelitian ini adalah:

H6: Modal intelektual memoderasi pengaruh komitmen organisasi terhadap *budgetary slack*.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif dengan sifat kausalitas. Penelitian dilakukan secara *cross sectional* dengan pengumpulan data dalam satu waktu. Populasi dalam penelitian ini adalah pegawai pada Kemendagri meliputi seluruh pegawai negeri sipil khususnya pada Biro Perencanaan dan Sekretariat Unit Kerja Eselon (UKE) I di bagian yang menangani perencanaan program dan anggaran, serta pelaporan kinerja dengan mengacu pada Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2021 tentang Organisasi dan Tata Kerja Kementerian Dalam Negeri sebanyak 194 orang. Ukuran sampel yang diambil dalam penelitian ini mengacu pada metode aturan 10 kali (*10-time rule method*) yang menyebutkan bahwa jumlah sampel minimal dalam penelitian adalah sebanyak 10 kali indikator dari total indikator pada variabel yang memiliki indikator terbanyak untuk pengukurannya (Hair, Hult, Ringle & Sarstedt, 2017). Oleh karena itu, penelitian ini memperhatikan jumlah indikator terbanyak yang digunakan sebanyak 7 indikator pada variabel Modal Intelektual (Z), sehingga penelitian ini mengasumsikan jumlah sampel yang diperoleh minimal sebanyak 70 sampel dan maksimal sebanyak 194 sampel sesuai total populasi jika kuesioner seluruhnya kembali pada peneliti. Pengambilan sampel pada penelitian ini menggunakan teknik *non probability sampling* yakni *purposive sampling* dengan kriteria meliputi individu selaku Pejabat Struktural, individu selaku Sub Koordinator, individu yang menempati Jabatan Fungsional Tertentu (JFT) dan menempati Jabatan Fungsional Umum (JFU) bidang perencanaan program dan anggaran

serta monitoring, evaluasi dan pelaporan kinerja. Sementara itu, sumber data dalam penelitian diperoleh secara langsung dari subjek pertama menggunakan teknik pengumpulan data berupa kuesioner, dokumentasi dan riset kepustakaan.

Variabel penelitian diukur dengan menggunakan skala Likert dengan interval 6, meliputi 6 (sangat setuju/SS); 5 (setuju/S); 4 (cukup setuju/CS); 3 (kurang setuju/KS); 2 (tidak setuju/TS); dan 1 (sangat tidak setuju/STS). Pengukuran terhadap variabel iklim kerja etis (IKE) menggunakan 6 indikator yang diadopsi dari beberapa penelitian, terdiri dari: 1) Individu mengutamakan kepentingan pribadi (*instrumental*); 2) Pengambilan keputusan berdasarkan etika dan moral (*independence*); 3) Efisiensi prosedur adalah benar (*efficiency*); 4) Perhatian organisasi terhadap seluruh anggota (*social responsibility*); 5) Organisasi mengutamakan kepentingan masyarakat (*social responsibility*); dan 6) Keterikatan terhadap hukum dan standar profesional (*rules and professional code*) (Appelbaum *et al.*, 2005; Özer & Yilmaz, 2011; Yener, Yaldiran & Ergun, 2012, Shim & Park, 2019).

Variabel motivasi berprestasi (MB) diukur menggunakan 5 indikator, yaitu: 1) Berani mengambil risiko dan berpikir untuk maju dalam bekerja; 2) Berusaha maksimal untuk memperbaiki kinerja masa lalu; 3) Mengerjakan tugas dengan kemampuan terbaik ketika menghadapi pekerjaan yang cukup sulit; 4) Menghindari tanggung jawab tambahan pada pekerjaan; dan 5) Berusaha menampilkan kinerja yang lebih baik dari pada rekan kerja lainnya (Chong & Ferdiansah, 2012; Chong & Khudzir, 2018). Variabel komitmen organisasi (KO) diukur menggunakan 6 indikator, meliputi: 1) Kesiediaan mewujudkan keberhasilan organisasi; 2) Penilaian terbaik kepada organisasi; 3) Penerimaan tugas-tugas organisasi; 4) Kebanggaan menjadi bagian organisasi; 5) Motivasi yang kuat untuk tetap berada dalam organisasi; dan 6) Kepedulian terhadap prospek organisasi kedepan (Al-Qatawneh, 2014; Yuen *et al.*, 2015; Putri & Solikhah, 2018; Kepramareni *et al.* 2020).

Variabel *budgetary slack* diukur

melalui 6 indikator, terdiri dari: 1) Keberhasilan mengajukan target yang mudah dicapai; 2) Pengelolaan anggaran untuk mencapai target; 3) Target anggaran mendorong produktivitas organisasi. 4) Anggaran tidak mendorong terjadinya efisiensi dalam organisasi; 5) Upaya pencapaian target anggaran; dan 6) Spesifikasi target anggaran (Baerdemaeker & Bruggeman, 2015; Ngo, Huynh & Doan, 2017, Kepramareni *et al.*, 2020). Sementara itu, variabel IC (MI) diukur melalui 7 indikator, yakni pengetahuan, kompetensi, keterampilan, sistem, proses, fasilitas dan jalinan hubungan baik dengan *stakeholders* (Toth & Jonas, 2012; Kianto, Saenz & Aramburu, 2017; Attar, Kang & Sohaib, 2019).

Pengukuran terhadap indikator-indikator variabel dituangkan melalui kuesioner penelitian secara tertulis yang didistribusikan langsung oleh peneliti kepada responden pada Biro Perencanaan

dan Bagian Perencanaan UKE I Kemendagri, termasuk juga memberikan penjelasan mengenai topik penelitian dan butir-butir pertanyaan penelitian. Penelitian ini juga dilakukan dengan pendekatan triangulasi sumber yang berfungsi untuk menguji kredibilitas data melalui beberapa sumber yang *expert* dalam bidang perencanaan sehingga dapat meminimalisir potensi bias yang diperoleh atas hasil penelitian.

Analisis data penelitian ini menggunakan persamaan model *Structural Equation Modeling* (SEM) yakni suatu metode statistik untuk mengukur dan memprediksi hubungan kausal dengan memanfaatkan gabungan data statistik serta asumsi kausal kualitatif (Abdullah, 2015). Terdapat beberapa tahapan dalam teknik analisis SEM, yaitu: 1) Statistik deskriptif digunakan dalam penelitian ini untuk memberikan deskripsi mengenai variabel-vaerabel penelitian; 2) Evaluasi Model SEM-*Partial Least Square* (PLS) terdiri

Tabel 1.
Statistik Deskriptif

Item	Mean	Median	Minimum	Maximum	Std. Dev.
ξ1.1	4,350	5,000	1,000	6,000	1,253
ξ1.2	4,701	5,000	1,000	6,000	1,028
ξ1.3	4,679	5,000	2,000	6,000	0,896
ξ1.4	4,423	5,000	1,000	6,000	1,194
ξ1.5	4,745	5,000	2,000	6,000	0,952
ξ1.6	5,219	5,000	2,000	6,000	0,752
ξ2.1	4,745	5,000	2,000	6,000	0,952
ξ2.2	5,255	5,000	2,000	6,000	0,735
ξ2.3	5,234	5,000	2,000	6,000	0,757
ξ2.4	4,387	5,000	1,000	6,000	1,251
ξ2.5	4,248	4,000	1,000	6,000	1,164
ξ3.1	5,124	5,000	1,000	6,000	0,841
ξ3.2	4,540	5,000	2,000	6,000	1,004
ξ3.3	4,182	4,000	1,000	6,000	1,102
ξ3.4	4,839	5,000	1,000	6,000	0,856
ξ3.5	4,781	5,000	1,000	6,000	0,877
ξ3.6	4,978	5,000	2,000	6,000	0,787
η1	4,657	5,000	2,000	6,000	0,955
η2	4,912	5,000	2,000	6,000	0,824
η3	4,978	5,000	2,000	6,000	0,806
η4	3,803	4,000	1,000	6,000	1,306
η5	4,737	5,000	2,000	6,000	0,922
η6	3,146	3,000	1,000	6,000	1,212
Z1	4,964	5,000	3,000	6,000	0,739
Z2	5,022	5,000	3,000	6,000	0,749
Z3	4,985	5,000	3,000	6,000	0,754
Z4	4,628	5,000	1,000	6,000	0,959
Z5	4,825	5,000	1,000	6,000	0,801
Z6	4,416	5,000	1,000	6,000	1,150
Z7	4,978	5,000	3,000	6,000	0,740

dari evaluasi *outer model* (model pengukuran) dan evaluasi *inner model* (model struktural); dan 3) Pengujian hipotesis yang dilakukan untuk menguraikan arah hubungan antar variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian meliputi variabel eksogen dan variabel endogen dengan menggunakan *path analysis* (jalur analisis). Pemodelan persamaan SEM-PLS digambarkan sebagai berikut:

$$\begin{array}{lll}
 \text{Outer Model} & \text{Inner Model} & \text{Moderating Model} \\
 X_n = \lambda_{X_n.IKE} + \delta_n & BS = \beta_n + \zeta & Z_1 = IKE_n.MI_n \\
 X_n = \lambda_{X_n.MB} + \delta_n & & Z_2 = MB_n.MI_n \\
 X_n = \lambda_{X_n.KO} + \delta_n & & Z_3 = KO_n.MI_n \\
 Y_n = \lambda_{Y_n.BS} + \varepsilon_n & &
 \end{array}$$

Penggunaan SEM sebagai metode pengujian statistik dalam penelitian mampu menjembatani asumsi-asumsi peneliti secara lebih fleksibel (Sarwono, 2010). Beberapa penelitian sebelumnya mengenai *budgetary slack* dengan menggunakan variabel iklim kerja etis dan motivasi berprestasi banyak dilakukan pada organisasi sektor privat seperti

perusahaan. Dengan demikian, pemilihan lokus berupa organisasi sektor publik diharapkan dapat sejalan dengan teori-teori yang digunakan. Selain itu, penambahan variabel modal intelektual yang merupakan aset tidak berwujud dalam suatu organisasi juga diharapkan mampu memoderasi hubungan antar variabel penelitian.

ANALISIS DAN PEMBAHASAN
Statistik Deskriptif

Kuesioner yang disebarakan sebanyak 194 buah sesuai jumlah populasi penelitian, dan kuesioner yang berhasil diperoleh kembali sebanyak 137 buah atau sebesar 70,62% yang selanjutnya ditetapkan sebagai sampel penelitian, atau jumlah minimal sampel penelitian telah terpenuhi. Sementara itu, kuesioner yang tidak kembali sebanyak 57 buah atau sebesar 29,38% diakibatkan oleh beberapa faktor, diantaranya tingginya intensitas pelaksanaan kegiatan pada masing-masing unit kerja menjelang akhir tahun serta pemberlakuan sistem kerja secara *work*

Tabel 2.
Outer Model Test

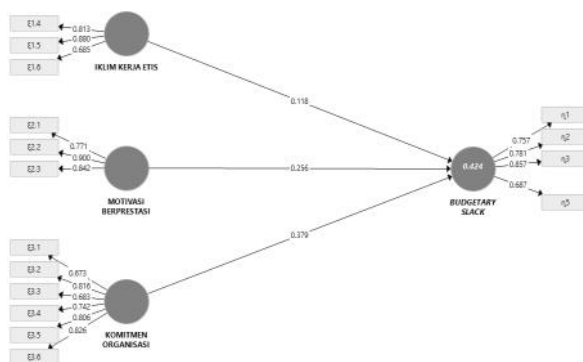
Model Tanpa Moderasi						
Variabel	Cronbach's Alpha	Model 1 Composite Reliability	AVE	Cronbach's Alpha	Model 2 Composite Reliability	AVE
BS	0,698	0,790	0,427	0,773	0,855	0,597
IKE	0,647	0,768	0,384	0,710	0,838	0,635
KO	0,854	0,891	0,578	0,854	0,891	0,578
MB	0,736	0,825	0,498	0,788	0,877	0,704
Model Dengan Moderasi						
Variabel	Cronbach's Alpha	Model 1 Composite Reliability	AVE	Cronbach's Alpha	Model 2 Composite Reliability	AVE
BS	0,698	0,792	0,428	0,773	0,855	0,598
IKE*MI	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000
IKE	0,647	0,768	0,384	0,710	0,838	0,635
KO*MI	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000
KO	0,854	0,891	0,578	0,854	0,891	0,578
MB*MI	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000
MI	0,882	0,910	0,594	0,893	0,919	0,654
MB	0,736	0,825	0,498	0,788	0,877	0,704

from home (WFH) sehingga pegawai yang bersangkutan tidak berada di tempat. Selain itu, terdapat pula beberapa pegawai yang telah mengajukan masa persiapan pensiun, serta terdapat pegawai pada Bagian Perencanaan yang tidak menangani langsung terkait aktivitas perencanaan dan penganggaran, seperti pengadministrasi persuratan, analisis kebijakan dan pranata komputer. Dari pengembalian kuesioner tersebut diperoleh berbagai karakteristik seperti rentang usia yang didominasi usia 26-30 tahun (30,66%), jenis kelamin terdiri dari laki-laki (54,01%) dan perempuan (45,99%), pendidikan terakhir lebih banyak berlatar belakang S1 (54,74%), jabatan paling banyak ditempati adalah Jabatan Fungsional Umum (59,85%), dan lamanya masa kerja dalam jabatan yang diduduki saat ini oleh responden secara signifikan didominasi oleh pegawai dengan masa kerja 1-5 tahun pada bagian perencanaan. Jumlah responden tersebut telah memenuhi syarat minimal pengujian dengan SEM PLS yang dihitung dengan metode *10-time rule*, kemudian dilakukan pengujian statistik deskriptif sebagaimana Tabel 1. Hasil uji menunjukkan bahwa untuk variabel IKE (ξ_1) memperoleh nilai mean tertinggi sebesar 5,219 pada butir pertanyaan keenam yang berarti bahwa iklim kerja etis yang terbangun di Kemendagri memiliki kriteria *principle* dengan jenis berupa iklim aturan (*rule*). Variabel MB (ξ_2) memperoleh mean tertinggi sebesar 5,255 pada butir pertanyaan kedua yang berarti bahwa individu memiliki motivasi yang tinggi untuk meningkatkan

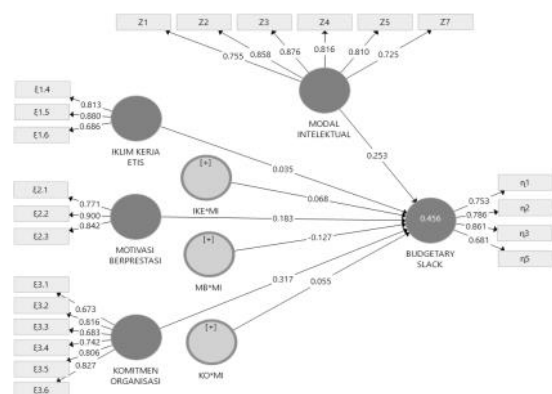
kinerja saat ini, dengan harapan kinerja di tahun berjalan dapat menjadi lebih baik dibandingkan kinerja tahun sebelumnya. Variabel KO (ξ_3) memperoleh mean tertinggi sebesar 5,124 pada butir pertanyaan kesatu yang berarti bahwa individu memiliki loyalitas yang tinggi dengan ditunjukkan kesediaannya melakukan upaya terbaik untuk menunjang kesuksesan organisasi. Variabel BS (η) memperoleh nilai mean sebesar 4,978 pada butir pertanyaan ketiga yang berarti bahwa target keluaran (*output*) yang dinilai mampu mendorong produktivitas unit kerja dapat berdampak pada terjadinya *budgetary slack*. Sementara itu, variabel MI (Z) memperoleh nilai mean sebesar 5,022 pada butir pertanyaan kedua yang berarti bahwa Individu memiliki kompetensi yang memadai dalam menyelesaikan pekerjaannya.

Evaluasi Outer Model

Pemodelan dalam penelitian ini digambarkan dengan model yang terdiri atas konstruk-konstruk reflektif. Pengujian Tabel 2 menunjukkan adanya eliminasi pada indikator yang membentuk variabel-variabel penelitian sebagai akibat tidak terpenuhinya kriteria *internal consistent reliability* (*cronbach's alpha* dan *composite reliability*) lebih besar dari 0,7, *convergent validity* (*average variance extracted* (AVE)) lebih besar dari 0,5 (Hair et al., 2017). Nilai-nilai yang telah mencapai lebih dari 0,7 dan 0,5 telah memenuhi syarat reliabilitas dan validitas seperti ditunjukkan pada Model 2 baik pada Model Tanpa Moderasi maupun Model Dengan Moderasi. Kriteria *outer*



Gambar 1. Outer Loading Model Tanpa Moderasi



Gambar 2. Outer Loading Model Dengan Moderasi

model lainnya yang harus dipenuhi yaitu nilai *outer loading* pada setiap indikator lebih besar dari 0,7. Adapun indikator yang bernilai di bawah 0,7 tetapi lebih besar dari 0,6 masih dapat dipertahankan. Sementara itu, nilai-nilai di bawah 0,6 harus dilakukan eliminasi, sehingga terbentuk model sebagaimana gambar 1 dan 2.

Selanjutnya dilakukan pengujian *discriminant validity* untuk mengetahui sejauh mana perbedaan antara konstruk yang satu dengan konstruk lain pada variabel laten yang berbeda. Uji *discriminant validity* dilakukan dengan memperhatikan kriteria *fornell-larcker* untuk dapat diterima yakni nilai akar kuadrat AVE harus lebih besar dari nilai korelasi antara konstruk variabel laten, sedangkan nilai *outer loading* indikator harus lebih besar dari *crossloading* indikator lainnya (Hair et al., 2017). Berdasarkan hasil pengujian, nilai *fornell-larcker* pada Model Tanpa Moderasi dan Model Dengan Moderasi setelah dilakukan eliminasi indikator, memperlihatkan bahwa nilai-nilai pada angka diagonal paling atas lebih tinggi dari pada nilai-nilai lain pada kolom yang sama, sehingga dapat disimpulkan setiap indikator variabel memiliki keunikan dalam menangkap fenomena penelitian sebagaimana pada Tabel 3 dan 4.

Tabel 3.
Fornell-Larcker pada Model tanpa Moderasi

Var.	BS	IKE	KO	MB
BS	0,773			
IKE	0,455	0,797		
KO	0,603	0,536	0,760	
MB	0,556	0,526	0,630	0,839

Tabel 4.
Fornell-Larcker pada Model Dengan Moderasi

Variabel	BS	IKE*MI	IKE	KO*MI	KO	MB*MI	MI	MB
BS	0,773							
IKE*MI	-0,005	1,000						
IKE	0,456	-0,098	0,797					
KO*MI	0,038	0,654	-0,065	1,000				
KO	0,601	-0,058	0,536	0,054	0,760			
MB*MI	-0,066	0,656	0,015	0,681	-0,026	1,000		
MI	0,542	-0,086	0,664	0,008	0,584	0,052	0,809	
MB	0,556	0,012	0,526	-0,024	0,630	-0,212	0,506	0,839

Evaluasi *Inner Model*

Berdasarkan hasil pengujian evaluasi *inner model* (Tabel 5) pada Model Tanpa Moderasi dan Model Dengan Moderasi, diketahui bahwa tidak terjadi multikolinearitas pada variabel eksogen dan hubungan antar variabel moderasi, serta termasuk kategori ideal dalam rentang di bawah 3,3 (Hair et al., 2017). Nilai *f Square* memperlihatkan bahwa variabel endogen *budgetary slack* memperoleh pengaruh yang lemah dari seluruh variabel karena berada pada rentang $\geq 0,02$ tetapi $< 0,15$ (Hair et al., 2017). Bahkan memperoleh efek di bawah kriteria lemah pada ketiga efek moderasi dan variabel iklim kerja etis. Nilai *Q Square* seluruh variabel memenuhi kriteria relevan karena nilai *Q Square* lebih besar dari 0 (Hair et al., 2017). Model Tanpa Moderasi dan Model Dengan Moderasi telah memenuhi syarat evaluasi *inner model* sehingga dapat dilanjutkan pada tahap pengujian hipotesis.

Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis pada Smart PLS dilakukan dengan kalkulasi *Bootstrapping*. Tabel 6 menyajikan hasil uji T-Parsial pada Model Tanpa Moderasi yang menjelaskan pengaruh langsung variabel eksogen (IKE, MB dan KO) terhadap variabel endogen (BS), sedangkan pada Model Dengan Moderasi menjelaskan pengaruh moderasi (MI) dalam hubungan variabel eksogen terhadap variabel endogen. Pengaruh positif maupun negatif ditunjukkan melalui nilai *coefficient*. Hasil signifikan apabila nilai *p-value* $< p$ -level dan *t-statistics* $> t$ -signifikansi, dimana pada Sig. Level=0,05, maka *p*-level adalah 0,05 dan *t*-signifikansi

adalah 1,96 (Hair et al., 2017).

Hasil uji t-parsial pada Model Tanpa Moderasi menemukan bahwa: Hipotesis kesatu (H1) ditolak, sebab hasil uji tidak menunjukkan adanya pengaruh variabel iklim kerja etis terhadap *budgetary slack* (*coefficient* 0,118, *t-statistics* 1,450 < 1,96 *t*-signifikansi atau *p-value* 0,148 > 0,05 *p*-level). Hipotesis kedua (H2) ditolak, sebab hasil uji menunjukkan variabel motivasi berprestasi berpengaruh positif signifikan terhadap *budgetary slack* (*coefficient* 0,256, *t-statistics* 2,359 > 1,96 *t*-signifikansi atau *p-value* 0,019 < 0,05 *p*-level). Hipotesis ketiga (H3) ditolak, sebab hasil uji menunjukkan variabel komitmen organisasi berpengaruh positif signifikan terhadap *budgetary slack* (*coefficient* 0,379, *t-statistics* 4,036 > 1,96 *t*-signifikansi atau *p-value* 0,019 < 0,05 *p*-level).

Hasil uji t-parsial pada Model Dengan Moderasi menemukan bahwa: Hipotesis keempat (H4) ditolak, sebab variabel modal intelektual tidak mampu memoderasi pengaruh iklim kerja etis terhadap *budgetary slack* (*coefficient* 0,068, *t-statistics* 0,862 < 1,96 *t*-signifikansi atau *p*-

value 0,389 > 0,05 *p*-level). Hipotesis kelima (H5) ditolak, sebab variabel modal intelektual tidak mampu memoderasi pengaruh motivasi berprestasi terhadap *budgetary slack* (*coefficient* -0,127, *t-statistics* 1,129 < 1,96 *t*-signifikansi atau *p-value* 0,259 > 0,05 *p*-level). Hipotesis keenam (H6) ditolak, sebab variabel modal intelektual tidak mampu memoderasi pengaruh komitmen organisasi terhadap *budgetary slack* (*coefficient* 0,055, *t-statistics* 0,559 < 1,96 *t*-signifikansi atau *p-value* 0,576 > 0,05 *p*-level).

Tabel 6 juga menjelaskan bahwa tingkat akurasi model pada variabel *budgetary slack* adalah lemah atau sedang pada kedua model, yakni Adj. R² sebesar 0,411 pada Model Tanpa Moderasi dan 0,426 pada Model Dengan Moderasi, karena tingkat akurasi model dinyatakan lemah apabila ≥ 0,25 tetapi < 50 (Hair et al., 2017) atau dikatakan sedang apabila ≥ 0,33 tetapi < 0,67 (Chin, Marcolin & Newsted ., 2003). Sementara itu, nilai SRMR mencapai 0,08 atau < 0,1 yang berarti bahwa model persamaan fit dan nilai NFI sebesar 0,7 berarti bahwa kecocokan model cukup tinggi yakni mendekati 1.

Tabel 5.
Inner Model Test

Model Tanpa Moderasi						
Variabel	VIF Values	Kesimpulan	f Square	Kesimpulan	Q Square	Kesimpulan
IKE	1,529	Tidak terjadi collinearity	0,016	Lemah	0,289	Relevan
KO	1,835	Tidak terjadi collinearity	0,136	Lemah	0,408	Relevan
MB	1,809	Tidak terjadi collinearity	0,063	Lemah	0,405	Relevan
Model Dengan Moderasi						
Variabel	VIF Values	Kesimpulan	f Square	Kesimpulan	Q Square	Kesimpulan
IKE*MI	2,379	Tidak terjadi collinearity	0,005	< Lemah	1,000	Relevan
IKE	2,090	Tidak terjadi collinearity	0,001	< Lemah	0,288	Relevan
KO*MI	2,270	Tidak terjadi collinearity	0,003	< Lemah	1,000	Relevan
KO	2,069	Tidak terjadi collinearity	0,090	Lemah	0,408	Relevan
MB*MI	2,849	Tidak terjadi collinearity	0,010	< Lemah	1,000	Relevan
MI	2,152	Tidak terjadi collinearity	0,055	Lemah	0,510	Relevan
MB	2,356	Tidak terjadi collinearity	0,026	Lemah	0,405	Relevan

Pengaruh Iklim Kerja Etis terhadap Budgetary Slack

Hasil pengujian atas variabel iklim kerja etis menunjukkan bahwa tidak terdapatnya pengaruh terhadap *budgetary slack*. Hasil pengujian ini tidak sejalan dengan penelitian Özer & Yilmaz (2011), Muttaqin (2016) dan Chong & Sudarso (2017) yang menemukan bahwa iklim kerja etis berpengaruh negatif terhadap *budgetary slack*. Secara teoritis, iklim kerja etis yang telah terbangun dalam organisasi semestinya dapat menurunkan atau mencegah perilaku disfungsional yang memicu *budgetary slack* karena para pegawai memiliki motivasi yang kuat untuk berperilaku baik sesuai dengan prinsip moralitas (Diantara & Wirajaya, 2017), namun terdapat pertimbangan lain yang perlu diperhatikan, yaitu masing-masing individu memiliki persepsi yang berbeda atas perilaku etis yang menurut keyakinannya telah sesuai dengan norma

yang berlaku, sebab tidak terdapat ketetapan yang baku mengenai perilaku yang dianggap etis maupun tidak etis. Berkaitan dengan proses perencanaan, konflik kepentingan kerap terjadi mengingat dalam proses perencanaan terdapat negosiasi dengan berbagai *stakeholders* yang akan berdampak pada terakomodir atau tidaknya suatu usulan program dan kegiatan beserta dengan besaran anggarannya. Para pegawai di unit kerja yang menangani perencanaan, secara moralitas telah memenuhi kriteria etis dalam melakukan pekerjaannya sehari-hari yang ditunjukkan dengan adanya kepedulian terhadap kesejahteraan para pegawai, orientasi terhadap kepentingan publik dan ketaatan pada aturan. Akan tetapi, penetapan target keluaran yang mudah dicapai bukanlah tindakan yang melanggar norma etis sehingga tindakan tersebut tidak perlu untuk dicegah. Pada prosesnya, penetapan target organisasi

Tabel 6.
Hasil Uji T-Parsial

<i>Path Variable</i>	Model Tanpa Moderasi			Hipotesis	Kesimpulan
	coeff.	t-statistics	p-values		
IKE -> BS	0,118	1,450	0,148	H1	Ditolak
MB -> BS	0,256	2,359	0,019	H2	Ditolak
KO -> BS	0,379	4,036	0,000	H3	Ditolak
R ²	0,424				
Adj. R ²	0,411				
SRMR	0,087				
NFI	0,721				
<i>Path Variable</i>	Model Dengan Moderasi			Hipotesis	Kesimpulan
	coeff.	t-statistics	p-values		
IKE*MI -> BS	0,068	0,862	0,389	H4	Ditolak
IKE -> BS	0,035	0,355	0,723		
MB*MI -> BS	-0,127	1,129	0,259	H5	Ditolak
MB -> BS	0,183	1,569	0,117		
KO*MI -> BS	0,055	0,559	0,576	H6	Ditolak
KO -> BS	0,317	2,863	0,004		
MI -> BS	0,253	2,470	0,014		
R ²	0,456				
Adj. R ²	0,426				
SRMR	0,080				
NFI	0,704				

tersebut juga telah melalui pembahasan dan persetujuan dari para *stakeholders* yang berwenang atas penetapan indikator kinerja organisasi sehingga apabila pada tahap pelaksanaan kegiatan terdapat kelebihan anggaran bukanlah menjadi penilaian atas buruknya kinerja organisasi. Adanya kelebihan anggaran tidak berarti bahwa organisasi dengan sengaja melakukan pencadangan anggaran di luar dari kegiatan yang telah direncanakan, namun potensi ketidakpastian lingkungan yang mungkin terjadi perlu untuk dipertimbangan sebagai upaya untuk memitigasi risiko atas terjadinya kekurangan anggaran di tahun berjalan. Kondisi ini juga tidak melanggar peraturan normatif berupa Peraturan Menteri Keuangan No.22/PMK.02/2021 tentang Pengukuran dan Evaluasi Kinerja Anggaran atas Pelaksanaan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga, bahwa terdapat bobot penilaian atas efisiensi sebesar 28,6%, artinya apabila suatu *output* telah berhasil dicapai dan masih terdapat sisa anggaran, maka organisasi dinilai efisien dalam menggunakan anggarannya untuk melaksanakan kegiatan. Sejalan dengan teori legitimasi bahwa tindakan yang dilakukan oleh suatu entitas adalah merupakan tindakan yang diinginkan, pantas ataupun sesuai dengan sistem norma, nilai, kepercayaan dan definisi yang dikembangkan secara sosial (Suchman dalam Burlea & Popa, 2013), maka penetapan target keluaran (*output*) yang mudah dicapai merupakan proses yang dapat diterima dan disetujui oleh para pihak yang terlibat dalam perencanaan dan tidak melanggar ketentuan etis mana pun. Oleh karena itu, memastikan bahwa target kinerja organisasi dapat tercapai menjadi keharusan bagi organisasi untuk mempertahankan kesuksesan sehingga organisasi memperoleh pengakuan atas keberadaannya (Deegan, 2018). Selain itu, jika dicermati dalam proses penyusunan program dan anggaran, pada praktiknya pimpinan memberi kebebasan bagi para pegawai untuk menentukan cara terbaik dalam menyelesaikan pekerjaan selama tidak bertentangan dengan kaidah

perencanaan. Tindakan demikian akan mendorong inisiatif dan kemampuan masing-masing pegawai dalam bekerja sekali pun pegawai yang menangani penganggaran didominasi oleh pegawai yang berkedudukan sebagai Pejabat Fungsional Umum (59,85%). Terhadap terjadinya *budgetary slack* yang diakibatkan oleh perkiraan yang tidak akurat dalam memproporsikan target kinerja dan anggaran, tidak berdampak signifikan terhadap hasil akhir dokumen perencanaan yang disusun. Hal ini mengingat proses perencanaan diwujudkan melalui iklim kerja secara kolektif sehingga dokumen perencanaan yang disusun merupakan hasil kesepakatan bersama.

Pengaruh Motivasi Berprestasi terhadap *Budgetary Slack*

Hasil pengujian atas variabel motivasi berprestasi menunjukkan bahwa terdapatnya pengaruh secara positif dan signifikan terhadap *budgetary slack*. Hasil pengujian tidak sejalan dengan penelitian sebelumnya oleh Chong & Ferdiansah (2012) dan Chong & Khudzir (2018) yang menemukan bahwa individu dengan motivasi berprestasi tinggi bertindak untuk mengurangi terjadinya *slack* dalam penyusunan anggaran karena terdapat tendensi untuk mengutamakan kepentingan pribadi (reputasi, pengakuan dan penghargaan) dengan tidak melakukan perilaku disfungsional. Perbedaan hasil penelitian salah satunya disebabkan oleh metode penelitian yang digunakan oleh peneliti sebelumnya menerapkan metode eksperimental yang berarti sampel belum pernah terlibat langsung pada aktivitas yang menjadi topik penelitian. Kondisi praktik di lapangan menunjukkan bahwa penetapan target (*output*) yang mudah untuk dicapai atau terjadinya *budgetary slack* dapat dipengaruhi oleh adanya motivasi berprestasi individu yang terlibat dalam penyusunan program dan anggaran pada unit kerja. Hal demikian terjadi bukan karena rendahnya motivasi berprestasi para pegawai, namun perlu disadari bahwa motivasi berprestasi juga merupakan suatu preferensi individu untuk meraih kesuksesan dalam kondisi persaingan

(Chong & Khudzir, 2018). Preferensi yang timbul dalam diri individu juga tidak terlepas dari karakteristik pendidikan para pegawai yang menangani penganggaran yakni jenjang pendidikan Strata 1/S1 (54,74%). Kondisi ini menumbuhkan persaingan antar pegawai untuk dapat dinilai lebih baik oleh pimpinan unit kerja. Nilai tambah seorang individu akan terlihat apabila mampu berkontribusi terhadap perolehan prestasi kinerja organisasi. Apabila dalam skala nasional, seluruh organisasi sektor publik seperti K/L memiliki orientasi jangka pendek berupa tercapainya prestasi sebagai K/L berkinerja terbaik sesuai hasil penilaian atas evaluasi kinerja anggaran oleh Kementerian Keuangan setiap tahun, maka menjadi hal wajar dan dapat diterima jika para pegawai menetapkan target keluaran (*output*) yang diperkirakan mampu dicapai untuk mempertahankan kesuksesan organisasi. Hal ini juga tidak terlepas dari teori legitimasi yang menyebutkan bahwa pengungkapan kinerja yang dilakukan oleh organisasi bertujuan untuk mengubah pandangan pihak eksternal mengenai organisasi (Cormier & Gordon dalam Magness, 2006). Oleh karena itu, kondisi persaingan yang terbangun antar K/L mendorong individu dalam memformulasikan target kinerja organisasi yang diestimasikan dapat dicapai dengan dukungan pendanaan yang memadai atau tidak mengalami kekurangan anggaran sehingga organisasi berjalan sesuai dengan harapan lingkungannya.

Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap *Budgetary Slack*

Hasil pengujian atas variabel komitmen organisasi menunjukkan bahwa terdapatnya pengaruh secara positif dan signifikan terhadap *budgetary slack*. Hasil pengujian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Putri & Solikhah (2018) yang menjelaskan bahwa komitmen organisasi yang tinggi dalam organisasi sektor publik tidak menjamin individu berperilaku positif dalam penyusunan anggaran. Namun, hasil pengujian tidak sejalan dengan penelitian oleh Yuen *et al* (2015), Kepramareni *et al.* (2020), Sanjiwani

& Suryanawa (2020), dan Ariani & Budiasih (2021) yang menyebutkan bahwa komitmen organisasi mampu mereduksi kecenderungan *budgetary slack*. Hasil pengujian mengisyaratkan bahwa individu yang menangani perencanaan program dan anggaran pada suatu unit kerja memiliki tingkat keyakinan atau hubungan psikologis yang lemah terhadap organisasi tempatnya bekerja. Definisi komitmen organisasi ialah suatu tingkat keyakinan sejauh mana seseorang memihak pada suatu organisasi yang bertujuan untuk memelihara keanggotaan dalam organisasi tersebut (Robbins dalam Mongeri, 2013), atau dapat diartikan sebagai hubungan psikologis antara seorang pegawai dan organisasi tempatnya bekerja (Klein & Park, 2015). Apabila merujuk pada definisi dimaksud, maka individu yang menangani perencanaan program dan anggaran pada suatu unit kerja memiliki tingkat keyakinan atau hubungan psikologis yang lemah terhadap organisasi tempatnya bekerja. Dalam hal ini, meskipun secara tertulis komitmen organisasi didokumentasikan dalam suatu perjanjian kinerja yang diperbaharui setiap tahunnya, namun pendokumentasian perjanjian tersebut tidak benar-benar dipedomani oleh individu sebagai bagian pencapaian tujuan jangka panjang organisasi. Orientasi terhadap keberhasilan jangka pendek yang bersifat tahunan jauh lebih menarik minat individu dengan adanya kesempatan penetapan target keluaran (*output*) yang mudah untuk dicapai dan alokasi anggaran yang diperhitungkan secara berlebih oleh individu yang terlibat langsung dalam proses perencanaan. Hal ini tidak terlepas dari adanya kepentingan pribadi dan pengetahuan individu yang mampu memprediksi bahwa apabila terjadi ketidakpastian lingkungan seperti adanya kebijakan nasional berupa *refocusing* atau realokasi anggaran, target *output* masih dapat dicapai dan *refocusing* anggaran dapat terpenuhi. Terlebih pada Bagian Perencanaan unit kerja yang secara signifikan didominasi oleh para pegawai dengan masa kerja 1-5 tahun (75,18%), yang dapat menjadi faktor penyebab rendahnya komitmen para pegawai karena

hubungan psikologis yang terbangun antara pegawai dengan organisasi masih tergolong singkat. Meskipun individu mengetahui dan memahami tujuan organisasi, namun keinginan untuk mencapai tujuan pribadi juga besar sehingga terciptanya *budgetary slack* tidak dapat diminimalisir, serta terdapat kecenderungan untuk menunjukkan kinerja yang baik di hadapan lingkungan yang menilainya (Putri & Solikhah, 2018). Dengan demikian, kinerja individu tetap terlihat baik dan mampu mencapai target meskipun hasil kerja yang diperoleh hanya merupakan pencapaian bersifat temporer atau sementara. Kondisi ini sejalan dengan teori legitimasi yang menegaskan bahwa untuk mempertahankan kesuksesan organisasi, manajer diharuskan untuk memastikan organisasinya tampak beroperasi sesuai dengan harapan masyarakat agar memperoleh pengakuan atas keberadaannya (Deegan, 2018).

Modal Intelektual Memoderasi Pengaruh Iklim Kerja Etis terhadap *Budgetary Slack*

Hasil pengujian pada variabel modal intelektual menemukan bahwa modal intelektual tidak mampu memoderasi pengaruh iklim kerja etis terhadap *budgetary slack*. Komponen IC berupa *relational capital* menjelaskan mengenai hubungan seluruh sumber daya dengan pihak luar organisasi (Gogan *et al.*, 2016), yang berarti bahwa melalui peran IC diharapkan dapat membangun iklim kerja yang patuh dan taat pada peraturan sebab pengetahuan pada diri individu mampu menentukan perilaku etis yang dapat diterima. Meskipun iklim kerja etis yang telah terbangun pada unit kerja telah menunjukkan iklim yang baik yakni *caring*, *social responsibility* dan *rules*, namun peran hubungan relasi yang membentuk iklim kerja tersebut pada kondisi praktik tidak mampu mencegah terjadinya *budgetary slack*. Dalam hal ini, hubungan relasi ditunjukkan oleh adanya keterlibatan seluruh pegawai pada bagian perencanaan dengan mitra kerja pihak eksternal seperti Kementerian PPN/Bappenas dan Kemenkeu. Proses perencanaan yang meliputi perumusan target kinerja, *exercise*

kebutuhan alokasi anggaran, dan penyusunan struktur penganggaran telah mendapat persetujuan dari para *stakeholder*, sehingga apabila di tahun pelaksanaan target kinerja telah dicapai namun masih terdapat kelebihan anggaran, maka kondisi tersebut bergantung pada unit kerja selaku pengelola anggaran. Kondisi ini diakibatkan IC berupa hubungan relasi dengan pihak eksternal berperan sampai pada tahap monitoring dan evaluasi kinerja dan anggaran, tetapi tidak berperan dalam pengelolaan anggaran yang menjadi kewenangan masing-masing unit kerja. Dengan demikian, terjadinya *budgetary slack* tidak dapat direduksi oleh peran IC sekali pun iklim kerja yang dibangun dapat diterima sebagai tindakan yang memenuhi kriteria etis.

Modal Intelektual Memoderasi Pengaruh Motivasi Berprestasi terhadap *Budgetary Slack*

Hasil pengujian atas variabel modal intelektual menemukan bahwa modal intelektual tidak mampu memoderasi pengaruh motivasi berprestasi terhadap *budgetary slack*. Modal intelektual atau IC yang salah satunya terdiri dari komponen *human capital* mengacu pada kualitas intelektual anggota organisasi yang harus bereaksi terhadap perubahan lingkungan (Gogan *et al.*, 2016). Perubahan lingkungan seperti adanya kebijakan nasional maupun kebijakan organisasi menuntut pimpinan organisasi untuk mendorong para pegawainya agar mampu melakukan penyesuaian terutama dalam hal mengakomodir kebutuhan organisasi melalui proses perencanaan. Pengintegrasian teori motivasi salah satunya motivasi berprestasi (nAch) dengan pendekatan RBV diharapkan dapat mendorong individu untuk menciptakan keunggulan kompetitif yang berkelanjutan (Gibson *et al.*, 2021). Akan tetapi, berdasarkan hasil penelitian, kualitas intelektual individu pada unit kerja yang menangani perencanaan tidak mampu mencegah terjadinya *budgetary slack*. Hal ini sebagai akibat motivasi berprestasi yang dimiliki oleh individu tidak ditujukan

untuk kepentingan organisasi, tetapi lebih kepada pemenuhan kepentingan pribadi untuk memperoleh penilaian terbaik dari pimpinan unit kerja. IC pada sektor publik, ditinjau pada tataran praktik tidak mampu mencegah terjadinya perilaku disfungsional seperti *budgetary slack* sekali pun individu yang terlibat di dalamnya berani mengambil risiko atas pekerjaannya dan berupaya maksimal untuk meningkatkan kinerjanya. Dengan kata lain, individu mengetahui bahwa tindakan *budgetary slack* adalah perilaku menyimpang, tetapi keinginan untuk memperoleh penilaian yang lebih baik dibandingkan pesaingnya juga besar, sehingga salah satu cara yang digunakan adalah dengan memanfaatkan pencapaian target kinerja tanpa mempertimbangkan proporsi penganggarnya.

Modal Intelektual Memoderasi Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap *Budgetary Slack*

Hasil pengujian atas variabel modal intelektual menemukan bahwa modal intelektual tidak mampu memoderasi pengaruh komitmen organisasi terhadap *budgetary slack*. Adanya komponen modal intelektual atau IC yakni *structural capital* berupa proses yang tersistem dalam organisasi (Gogan *et al.*, 2016), tidak berperan dalam mencegah *budgetary slack* meskipun pimpinan dan anggota organisasi telah membangun suatu komitmen untuk mengutamakan kepentingan organisasi dan menghindari tindakan menyimpang yang menguntungkan diri sendiri. Hal ini mungkin saja disebabkan oleh komitmen organisasi yang terbentuk tidak kuat sehingga penerimaan nilai-nilai organisasi dimaknai sebagai rencana jangka pendek semata. Komitmen organisasi memiliki hubungan salah satunya dengan karakteristik posisi dan fungsi pekerja seperti tanggung jawab (Bateman dan Strasser dalam Mukhtar *et al.*, 2016), inilah yang mempengaruhi individu untuk lebih mengutamakan posisi dan fungsinya sebagai seseorang yang bertanggung jawab atas pengalokasian anggaran dan pelaksanaan kegiatan. Individu dengan kompetensi yang memadai mampu

memanfaatkan proses perencanaan sebagai media untuk terlihat loyal pada organisasi, meskipun bentuk loyalitas tersebut tidak secara eksplisit ditujukan untuk mencegah terjadinya *budgetary slack*. Individu memenuhi komitmennya kepada organisasi semata-mata untuk mempertahankan posisinya dalam organisasi, bukan untuk berkontribusi secara maksimal pada upaya memformulasikan target kinerja organisasi yang berkualitas. Dengan demikian, IC yang dimiliki oleh organisasi tidak berperan dalam mereduksi *budgetary slack*, meskipun secara tertulis komitmen organisasi didokumentasikan dalam perjanjian kinerja antara pegawai dengan pimpinan unit kerja.

SIMPULAN

Iklim kerja etis yang terbangun dalam suatu organisasi tidak dapat mencegah terjadinya *budgetary slack*. Hal ini berkaitan dengan tidak terdapatnya ketetapan yang baku mengenai perilaku yang dianggap etis maupun tidak etis. Para pegawai di unit kerja yang menangani perencanaan secara moralitas telah memenuhi kriteria etis dalam melakukan pekerjaannya, namun adanya penetapan target keluaran (*output*) yang mudah dicapai bukanlah tindakan yang melanggar norma etis sehingga tindakan tersebut tidak perlu untuk dicegah. Kondisi praktik di lapangan menunjukkan bahwa terjadinya *budgetary slack* dapat dipengaruhi oleh adanya motivasi berprestasi individu yang terlibat dalam penyusunan program dan anggaran pada unit kerja. Hal demikian terjadi bukan karena rendahnya motivasi berprestasi para pegawai, namun perlu disadari bahwa motivasi berprestasi juga merupakan suatu preferensi individu untuk meraih kesuksesan dalam kondisi persaingan. Apabila dalam skala nasional, seluruh organisasi sektor publik memiliki orientasi kerbasilan jangka pendek, maka menjadi hal wajar dan dapat diterima jika terjadinya *budgetary slack* sebagai upaya mempertahankan kesuksesan organisasi. Terjadinya *budgetary slack* pada tingkat pemerintah pusat salah satunya dapat disebabkan oleh rendahnya komitmen

organisasi pada individu yang menangani bidang perencanaan. Orientasi terhadap keberhasilan jangka pendek yang bersifat tahunan jauh lebih menarik minat individu. Hal ini tidak terlepas dari adanya kepentingan pribadi dan pengetahuan individu yang mampu memprediksi bahwa apabila terjadi ketidakpastian lingkungan, kinerja individu tetap terlihat baik dan mampu mencapai target.

Modal intelektual tidak berperan dalam memoderasi pengaruh iklim kerja etis, motivasi berprestasi maupun komitmen organisasi terhadap *budgetary slack*. Proses perencanaan atas anggaran dan pencapaian target kinerja telah mendapat persetujuan dari para *stakeholders*, sehingga apabila di tahun pelaksanaan target kinerja tersebut telah tercapai namun masih terdapat kelebihan anggaran, maka kondisi tersebut bergantung pada unit kerja selaku pengelola anggaran. Modal intelektual berupa hubungan relasi dengan pihak eksternal berperan sampai pada tahap monitoring dan evaluasi kinerja dan anggaran, tetapi tidak berperan dalam pengelolaan anggaran yang menjadi kewenangan masing-masing unit kerja. Selain itu, motivasi berprestasi yang dimiliki oleh individu tidak ditujukan untuk kepentingan organisasi, tetapi lebih kepada pemenuhan kepentingan pribadi untuk memperoleh penilaian terbaik dari pimpinan unit kerja. Individu mengetahui bahwa tindakan *budgetary slack* adalah perilaku menyimpang, tetapi keinginan untuk memperoleh penilaian yang lebih baik dibandingkan pesaingnya juga besar, sehingga memanfaatkan pencapaian target kinerja yang mudah tanpa mempertimbangkan proporsi penganggarnya. Individu dengan kompetensi yang memadai juga mampu memanfaatkan proses perencanaan sebagai media untuk terlihat loyal pada organisasi, meskipun bentuk loyalitas tersebut tidak secara eksplisit ditujukan untuk mencegah terjadinya *budgetary slack*. Individu memenuhi komitmennya kepada organisasi semata-mata untuk mempertahankan posisinya dalam organisasi, bukan untuk berkontribusi secara maksimal pada upaya memformulasikan target kinerja organisasi

yang berkualitas.

KETERBATASAN DAN SARAN

Keterbatasan

Penelitian ini memiliki keterbatasan yang dapat menjadi bahan masukan untuk penelitian berikutnya dengan topik serupa. Penelitian dilakukan hanya pada 1 (satu) lokus organisasi sektor publik yakni Kemendagri. Hasil penelitian menunjukkan penolakan terhadap hipotesis yang diajukan sehingga kesimpulan yang diuraikan tidak dapat digeneralisasikan sebagai gambaran seluruh institusi di tingkat pemerintah pusat. Hasil ini mungkin akan berbeda jika dilakukan dengan lokus pada beberapa Kementerian/ Lembaga sehingga dapat memperoleh sampel yang lebih akurat untuk dilakukan pengujian. Jumlah kuesioner yang diterima kembali oleh peneliti sebanyak 137 sampel atau sebesar 70,62%. Sementara itu, sebanyak 57 sampel atau sebesar 29,38% tidak dapat diperoleh karena faktor-faktor tertentu di luar kendali peneliti sehingga mengakibatkan kurang maksimalnya hasil penelitian. Hasil penelitian mungkin saja akan berbeda jika proporsi pengembalian kuesioner mencapai lebih dari 90%. Pada saat dilakukannya pengisian kuesioner tidak seluruh responden memperoleh pendampingan dari peneliti sehingga terdapat kemungkinan responden kurang memahami maksud dari pertanyaan dalam kuesioner yang ditujukan untuk memotret kondisi yang terjadi di lapangan. Selain itu, penelitian ini menggunakan metode *10-time rule* dalam penentuan sampel, yang mungkin dapat memberikan hasil berbeda apabila menggunakan metode penentuan sampel lainnya.

Saran

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan, terdapat beberapa saran dari peneliti yang secara praktik dapat menjadi bahan masukan bagi Kemendagri serta para pegawai di bidang perencanaan dan penganggaran. Upaya pencegahan *budgetary slack* masih dapat dilakukan dengan meningkatkan penerapan iklim kerja etis dan motivasi berprestasi dalam budaya kerja organisasi sebagaimana

tertuang dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri meliputi pengaturan terhadap kode etik serta pemberlakuan *reward* dan *punishment* bagi para pegawai. Komitmen organisasi yang dinilai masih rendah menyebabkan tingginya *budgetary slack* sehingga perlu dilakukan upaya-upaya untuk memitigasi kondisi tersebut melalui pengawasan dan evaluasi secara berkala dari pimpinan organisasi terhadap kinerja para pegawainya. Hasil evaluasi dapat digunakan sebagai bahan masukan dalam menyelaraskan tujuan organisasi dan anggota organisasi sehingga dapat meminimalisir kemungkinan terjadinya perilaku disfungsi pada individu terutama yang terlibat dalam proses perencanaan. Karakteristik pegawai di bagian perencanaan pada unit kerja rata-rata didominasi oleh pegawai berlatar belakang pendidikan Sarjana (S1) dengan masa kerja di bawah 5 (lima) tahun. Hal ini dapat menjadi pertimbangan bagi pimpinan organisasi untuk meningkatkan kemampuan intelektual para pegawai tersebut melalui keikutsertaan pendidikan dan pelatihan yang diselenggarakan oleh pihak eksternal. seperti Kemenkeu, Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (Kementerian PAN-RB), dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP).

DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah, M. (2015). *Metode penelitian kuantitatif*. Yogyakarta: Aswaja Pressindo.
- Al-Jabari, B., & Ghazzawi, I. (2019). Organizational commitment: A review of the conceptual and empirical literature and a research agenda. *International Leadership Journal*, 11 (1), 78-119.
- Al-Qatawneh, M.I. (2014). The impact of organizational structure on organizational commitment: A comparison between public and private sector firms in Jordan. *European Journal of Business and Management*, 6(12), 30-37.
- Appelbaum, S.H., Deguire, K.J., & Lay, M. (2005). The relationship of ethical climate to deviant workplace behaviour. *Corporate Governance*, 5 (4), 43-55.
- Ariani, N.P., & Budiasih, I.G.A.N. (2021). The effect of budgeting participation, organizational commitment, and self esteem on village budgetary slack in Mengwi Sub-district. *American Journal of Humanities and Social Sciences Research (AJHSSR)*, 5(3), 425-433.
- Arnaud, A. (2010). Conceptualizing and measuring ethical work climate: Development and validation of the Ethical Climate Index. *Business and Society*, 49(2), 345-358.
- Ashmeade, J.A., McCambridge, G., & Sullivan, J. (2017). Ethical concerns of budgetary slack creation. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, 18 (3), 17.
- Attar, M., Kang, K., & Sohaib, O. (2019). Knowledge sharing practices, intellectual capital and organizational performance. *Proceedings of the 52nd Hawaii International Conference on System Sciences*, 5578-5587.
- Baerdemaeker, J. De, & Bruggeman, W. (2015). The impact of participation in strategic planning on managers' creation of budgetary slack: The mediating role of autonomous motivation and affective organisational commitment. *Management Accounting Research*, 29, 1-12.
- Bodansky, D. (2012). Legitimacy. *The Oxford Handbook of International Environmental Law*, 1-21.
- Braendle, U., Farah, A., & Balian, P. (2017). Corporate governance, intellectual capital and performance: Evidence from the public sector in the GCC. *Risk Governance and Control: Financial Markets and Institutions*, 7 (4), 23-29.
- Braendle, U., Farah, A., & Balian, P. (2017). Corporate governance, intellectual capital and performance: Evidence from the public sector in the GCC. *Risk Governance and Control: Financial Markets and Institutions*, 7 (4), 23-29.
- Burlea, A.S., & Popa, I. (2013). Legitimacy theory. *Encyclopedia of Corporate Social Responsibility*, 1579-1584.
- Busenan, E.F.M., Ramli, A., & Bakar, M.S. (2018). Intellectual capital and its importance to the public sector. *Journal of Global Business and Social Entrepreneurship (GBSE)*, 4(10), 131-138.

- Chaudhary, R. (2017). Demographic factors, personality and entrepreneurial inclination: A study among Indian University students. *Education and Training*, 59(2), 171-187.
- Chen, S., Su, X., & Wu, S. (2012). Need for achievement, education, and entrepreneurial risk-taking behavior. *Social Behavior and Personality*, 40(8), 1311-1318.
- Chin, W. W., Marcolin B. L., & Newsted P. R. (2003) *A Partial Least Squares Latent Variable Modeling Approach for Measuring Interaction Effects: Results from a Monte Carlo Simulation Study and an Electronic-Mail Emotion/Adoption Study*. *Information System Research*, 14(2), 189-217.
- Chiou, B.-C. (2017). *Organizational Ethical Climate as Moderators of the Relationships between Budgetary Slack and Its Antecedents*. *Sun Yat-Sen Management Review*, 25(2), 337-366.
- Chong, V. K., & Ferdiansah, I. (2012). *An Experimental Investigation on The Effect of Feedback Control Policy and Need for Achievement on Subordinates' Budgetary Slack Creation*. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 7(1), 141-171.
- Chong, V. K., & Khudzir, N. F. (2018). *The Effect of Mutual Monitoring and Need for Achievement on Budgetary Slack in a Team-Based Environment*. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 21, 1-19.
- Cromartie, A. (2003). *Legitimacy, in Political Concepts*. New York: Manchester University Press, 93-104.
- Damrongsukniwat, P., Kunpanitchakit, D., & Durongwatana, S. (2015). The measurements of budgetary slack: The empirical evidence of listed companies in Thailand. *Journal of Economics, Business and Management*, 3(2), 244-251.
- DeConinck, J.B. (2011). The effects of ethical climate on organizational identification, supervisory trust, and turnover among salespeople. *Journal of Business Research*, 64(6), 617-624.
- Deegan, C.M. (2018). Legitimacy theory: Despite Its enduring popularity and contribution, time is right for a necessary makeover. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(8), 2307-2329.
- Diantara, I.K.A., & Wirajaya, I.G.A. (2017). Iklim kerja etis memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 20(2), 1046-1072.
- Díez, J.M., Ochoa, M.L., Prieto, M.B., & Santidrián, A. (2010). Intellectual capital and value creation in Spanish firms. *Journal of Intellectual Capital*, 11(3), 348-367.
- Do, B.R., & Dadvari, A. (2017). The influence of the dark triad on the relationship between entrepreneurial attitude orientation and entrepreneurial intention: A Study among students in Taiwan University. *Asia Pacific Management Review*, 22(4), 185-191.
- Douglas, P.C., & Wier, B. (2000). Integrating ethical dimensions into a model of budgetary slack creation. *Journal of Business Ethics*, 28(3), 267-277.
- Duho, K.C.T. (2020). Intellectual capital and technical efficiency of banks in an emerging market: A slack-based measure. *Journal of Economic Studies*, 47(7), 1711-1732.
- Enriquez de La O.J.F. (2015). Resource-based view and dynamic capabilities: Achieving competitive advantage through internal resources and competences. *Vezetéstudomány/Budapest Management Review*, 11, 50-61.
- Ermawati, N., Soesilowati, E., & Prasetyo, P.E. (2017). Pengaruh need for achievement dan locus of control terhadap intensi berwirausaha melalui sikap siswa kelas XII SMK negeri se-Kota Semarang. *Journal of Economic Education*, 6(1), 66-74.
- Farah, A., & Abouzeid, S. (2017). The impact of intellectual capital on performance: Evidence from the public sector. *Knowledge Management and E-Learning*, 9(2), 225-238.
- Gayatri, I.A.S., Widanaputra, A.A.G.P., Suputra, I.D.G.D., & Rasmini, N.K. (2019). The influence of organizational commitment on budgetary slack with career uncertainty as moderating variables (In the context of participative budgets preparation). *International Journal of Sciences Basic and Applied Research*, 48(6), 184-192.
- Garrison, R.H., Noreen, E.W., & Brewer, P.C. (2012). *Managerial accounting* (14th ed.). The McGraw-Hill.
- Gibson, C.B., Gibson, S.C., & Webster, Q. (2021). Expanding our resources: Including community in the resource-based view of the firm. *Journal of*

- Management*, 20(10), 1-21.
- Gogan, L.M., Artene, A., Sarca, I., & Draghici, A. (2016). The impact of intellectual capital on organizational performance. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 221, 194-202.
- Hair, J.F., Hult, G.T.M., Ringle, C.M., & Sarstedt, M. (2017). A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM). *SAGE Publication*.
- Hanaysha, J. (2016). Testing the effects of employee engagement, work environment, and organizational learning on organizational commitment. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 229, 289-297.
- Hasanuddin, Rahman Mus, A., & Nur, M. (2020). The influence of organizational culture, information asymmetry, group cohesiveness on budgetary slack: A study of local government in Indonesia. *American Journal of Humanities and Social Sciences Research*, 4(8), 282-288.
- Hermawan, S. (2013). Makna intellectual capital perspektif the Role Theory dan The Resource Based Theory. *Ekuitas: Jurnal Ekonomi dan Keuangan*, 17(2), 256-275.
- Ivory, S. (2021). *An examination of implicit and explicit need for achievement and fear of failure predicting perceptions of organizational consequences*. Pennsylvania State University.
- Kahar, S.H.A., Rohman, A., & Chariri, A. (2016). Participative budgeting, budgetary slack and job satisfaction in the public sector. *Journal of Applied Business Research*, 32(6), 1663-1674.
- Kannan, G., & Aulbur, W.G. (2004). Intellectual capital: Measurement effectiveness. *Journal of Intellectual Capital*, 5(3), 389-413.
- Kepramareni, P., Yuliastuti, I.A N., & Dewi, G.A.A. (2020). Environmental uncertainty in moderating budgetary participation and organizational commitment to budgetary slack. *Mix Jurnal Ilmiah Manajemen*, 10(3), 400-414.
- Kianto, A., Saenz, J., & Aramburu, N. (2017). Knowledge-based human resource management practices, intellectual capital and innovation. *Journal of Business Research*, 81, 11-20.
- Klein, H.J., & Park, H. (2015). Organizational commitment. *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences*, Second Edition, 17(2).
- Kraaijenbrink, J. (2011). Human capital in the resource-based view. *The Oxford Handbook of Human Capital*, 1-24.
- Kren, L. (2003). Effects of uncertainty, participation, and control system monitoring on the propensity to create budget slack and actual budget slack created. *Advances in Management Accounting*, 11, 143-167.
- Magness, V. (2006). Strategic posture, financial performance and environmental disclosure: An empirical test of Legitimacy Theory. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(4), 540-563.
- Mardiasmo. (2002). *Akuntansi sektor publik*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Mongeri, M. (2013). Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja pemerintah daerah dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderating (Studi empiris pada SKPD Pemerintah Daerah Kota Padang). Universitas Negeri Padang.
- Montemari, M., & Nielsen, C. (2013). The role of causal maps in intellectual capital measurement and management. *Journal of Intellectual Capital*, 14(4), 522-546.
- Mukhtar, Ali, H., & Mardalena. (2016). *Efektivitas pimpinan: Kepemimpinan transformatif dan komitmen organisasi*. Yogyakarta: Deepublish.
- Muttaqin, G.F. (2016). Senjangan anggaran: Studi atas pengendalian anggaran, iklim kerja etis dan persepsi keadilan prosedural. *Jurnal Riset Akuntansi Terpadu*, 9(1), 1-12.
- Nasution, D.A.D. (2020). Effect of budgetary participation on the budgetary slack with information asymmetry, environmental uncertainty, and budget emphasis as variables moderation. *The International Journal of Business Management and Technology*, 4(2), 113-120.
- Newman, A., Round, H., Bhattacharya, S., & Roy, A. (2017). Ethical climates in organizations: A review and research agenda. *Business Ethics Quarterly*, 27 (4), 475-512.
- Ngatno. (2014). Perkembangan perspektif dalam teori keunggulan kompetitif yang berkelanjutan. *Jurnal Administrasi Bisnis FISIP Diponegoro*, 3(2), 75-83.
- Ngo, Q.H., Huynh, T.N., & Doan, T.N.N. (2017). A Study on managers' creation

- of budgetary slack in emerging economies: The case of Vietnam. *Asian Journal of Accounting Research*, 2(2), 15–28.
- Niven, P.R. (2008). *Balanced scorecard: Step-by-step for government and nonprofit agencies, Second Edition*. John Wiley & Sons, Inc.
- Özer, G., & Yilmaz, E. (2011). Effects of procedural justice perception, budgetary control effectiveness and ethical work climate on propensity to create budgetary slack. *Business and Economics Research Journal*, 2(4), 1–18.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 22/PMK.02/2021 *Pengukuran dan Evaluasi Kinerja Anggaran atas Pelaksanaan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga*. Jakarta
- Pratiwi, Y. (2019). The effect of purpose of budget use on budgetary slack with budget participation and budget emphasis as mediating variable. *International Journal of Progressive Sciences and Technologies (IJPSAT)*, 13(2), 174–185.
- Pucar, S. (2012). The influence of intellectual capital on export performance. *Journal of Intellectual Capital*, 13(2), 248–261.
- Putri, Y.R., & Solikhah, B. (2018). Organizational commitment, information asymmetry, and the nature of conscientiousness as moderating the relationship of budget participation to budgetary slack. *Accounting Analysis Journal*, 7(3), 176–182.
- Radenovic, T., & Krstic, B. (2017). Intellectual capital as the source of competitive advantage: The resource-based view. *Facta Universitatis, Series: Economics and Organization*, 14, 127.
- Rahadian, D. (2017). Penerapan konsep resources-based view (RBV) dalam upaya mempertahankan keunggulan bersaing perusahaan. *Jurnal Ilmu Administrasi*, 14(1), 82–95.
- Ramírez, Y. (2010). Intellectual capital models in Spanish public sector. *Journal of Intellectual Capital*, 11(2), 248–264.
- Rengkung, L.R. (2015). Keuntungan kompetitif organisasi dalam perspektif resources based view (RBV). *Agri-Sosioekonomi*, 11(2A), 1.
- Rittberger, B., & Schroeder, P. (2016). The legitimacy of regional institutions. *The Oxford Handbook of Comparative Regionalism*, 1–26.
- Sagara, Y., Permatasari, I., & Soemantri, R. (2020). Pengaruh need for achievement terhadap job performance dengan budgetary participation sebagai variabel intervening. *Jurnal Riset Akuntansi & Perpajakan (JRAP)*, 7(1), 95–106.
- Sampouw, C.E. (2018). Experimental study: The influence of pay scheme and personal value to budgetary slack. *Journal of Applied Management*, 16(4), 614–621.
- Sanjiwani, N.P.D., & Suryanawa, I.K. (2020). Effect of budget participation and organizational commitment to budgetary slack with the uncertain environment as a moderated variable. *American Journal of Humanities and Social Sciences Research (AJHSSR)*, 4(9), 88–96.
- Saqib, S., Rashid, S., & Biography, A. (2012). Resource based view of the firm: The nature of resources required for competitive advantage. *International Journal of Management & Organizational Studies*, 2(1), 92–95.
- Sarwendhi, R. (2021). The effect of participatory budgeting, information asymmetry, and organizational commitment on budgetary slack. *The Indonesian Accounting Review*, 11(2), 209–219.
- Sarwono, J. (2010). Pengertian dasar structural equation modeling (SEM). *Jurnal Ilmiah Manajemen Bisnis Ukrida*, 10(3), 173–182.
- Setiawan, B.M., & Ghozali, I. (2016). The effect of budget participation on budgetary slack in local government with organizational commitment and environmental uncertainty as the moderating variable. *International Journal of Applied Business and Economic Research*, 14(10), 7099–7120.
- Setiawan, I. (2017). Pengaruh partisipasi anggaran terhadap budgetary slack dengan informasi asimetri dan komitmen organisasi sebagai variabel pemoderasi (Studi pada satker-satker di Kementerian ESDM) (Tesis). Universitas Padjadjaran, Program Pascasarjana, Bandung.
- Shim, D.C., & Park, H.H. (2019). Public service motivation in a work group: Role of Ethical climate and servant leadership. *Public Personnel Management*, 48(2), 203–225.
- Shoab-Ch, A., Zainab, N., Maqsood, H., &

- Sana, R. (2013). Impact of organizational culture on organizational commitment: A comparative study of public and private organizations. *Research Journal of Recent Sciences*, 2(5), 1-8.
- Siallagan, H., Rohman, A., & Januarti, I. (2017). The dimensions of organizational commitment moderates the relationship between budget participation and budgetary slack and its effects on performance. *International Journal of Economic Research*, 14(15), 103-114.
- Suriani, S., Alam, S., & Nohong, M. (2017). Moderation of information asymmetry, self esteem to the effect of participatory budgeting on budgetary slack. *Advances in Economics, Business and Management Research*, 40(ICAME), 175-183.
- Teng, C.C., Lu, A.C.C., Huang, Z.Y., & Fang, C.H. (2020). Ethical work climate, organizational identification, leader-member-exchange (lmx) and organizational citizenship behavior (OCB): A study of three star hotels in Taiwan. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 32(1), 212-229.
- Toth, Z.E., & Jonas, T. (2012). Measuring intellectual capital in the light of the EFQM excellence model: Evidence from Hungary. *International Journal of Quality and Service Sciences*, 4(4), 316-331.
- Unger, J.M., Rauch, A., Weis, S.E., & Frese, M. (2015). Biology (prenatal testosterone), psychology (achievement need) and entrepreneurial impact. *Journal of Business Venturing Insights*, 4, 1-5.
- Venezia, G., Venezia, C.C., & Hung, C. (2010). A comparative study of ethical work climates among public and private sector Asian accountants. *International Business & Economics Research Journal*, 9(4), 77-86.
- Wibowo, A., & Handika, R.F. (2016). The strategy of the banking industry in Indonesia: Following Institutional Theory or Resource-Based View? *Jurnal Siasat Bisnis*, 20(2), 131-141.
- Widodo, S. (2020). Analisis ringkas cepat: Efisiensi & efektivitas belanja pegawai, barang & modal. *Pusat Kajian Anggaran Badan Keahlian Sekretariat Jenderal DPR RI 2020*.
- Widyaningdyah, A.U., & Aryani, Y.A. (2013). Intellectual capital dan keunggulan kompetitif (Studi empiris perusahaan manufaktur versi Jakarta Stock Industrial Classification-JASICA). *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 15 (1), 1-14.
- Wirawan, N. (2007). *Budaya dan iklim organisasi*. Jakarta: Salemba Empat.
- Yee, C.M., & Khin, E.W.S. (2014). Impact of budgetary slack on organizational goals. *Actual Problems of Economics*, 151(1), 462-468.
- Yener, M., Yaldıran, M., & Ergun, S. (2012). The effect of ethical climate on work engagement. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 58, 724-733.
- Yilmaz, E., Özer, G., & Günlük, M. (2014). Do organizational politics and organizational commitment affect budgetary slack creation in public organizations? *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 150, 241-250.
- Yuen, D.C., Law, P.K., & Tayles, M. (2015). Exploring budgetary slack: The influence of organizational commitment and job-related tension. *Corporate Ownership and Control*, 12 (2 CONT6), 615-627.