

## ANALISIS KINERJA BELANJA DALAM LAPORAN REALISASI ANGGARAN PADA TIGA DAERAH PEMEKARAN DI PROVINSI SULAWESI UTARA

### EXPENSES PERFORMANCE ANALYSIS OF BUDGET REALIZATION REPORT ON THREE NEW CITY IN NORTH SULAWESI PROVINCE

Oleh:

**Rizal Y. Budiman<sup>1</sup>**

**Heince Wokas<sup>2</sup>**

<sup>1,2</sup> Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Program Pendidikan Profesi Akuntansi

Universitas Sam Ratulangi Manado

email : <sup>1</sup>est\_cartenz@yahoo.co.id

<sup>2</sup>heincewokas@gmail.com

**Abstrak:** Laporan Realisasi Anggaran (LRA) yang dipublikasikan pemerintah daerah (Pemda) memberikan informasi yang sangat bermanfaat untuk menilai kinerja keuangan daerah. Jika dibandingkan dengan neraca, LRA menduduki posisi yang lebih penting. Hasil analisis variansi belanja menunjukkan bahwa pada Pemerintah Kota "X", Pemerintah Kabupaten "Y" dan Pemerintah Kabupaten "Z" (Pada Tiga Daerah Pemekaran) terjadi selisih kurang yang disebut *favourable variance*, namun selisih kurang yang terjadi nilainya sangat besar. Hasil analisis Pertumbuhan Belanja untuk tahun anggaran (T.A.) 2009/2010 dan 2010/2011 pada Pada Tiga Daerah Pemekaran mengalami kenaikan. Hasil analisis Keserasian Belanja menunjukkan untuk tahun anggaran 2009 hingga 2012 pada Pada Tiga Daerah Pemekaran Proporsi Belanja Operasi berimbang, kecuali Pemerintah Kota "X" pada T.A. 2011 yang lebih tinggi Belanja Operasi. Hasil Rasio Efisiensi Belanja dapat dilihat bahwa untuk T.A. 2009-2012 pada Tiga Daerah Pemekaran seluruhnya melakukan Efisiensi Anggaran yang ditunjukkan dari Realisasi Belanja yang lebih kecil dari Anggaran Belanja. Sebaiknya Pemerintah pada Tiga Daerah Pemekaran, agar lebih tepat dalam melakukan perencanaan anggaran belanja serta lebih maksimal dalam melaksanakan program dan kegiatan yang tertata supaya seluruh anggaran belanja dapat terserap dan direalisasikan.

**Kata kunci:** *varians belanja, pertumbuhan belanja, keserasian belanja, efisiensi belanja*

**Abstract:** *Budget Realization Report (LRA), which published the local government provide useful information to assess financial performance. When compared with the balance sheet, the LRA have more important position. Results of variance analysis showed that spending on Local Government "X", the Local Government "Y" and the Local Government "Z" (On Three New Local Government) have favorable variance, but the shortage is very large. Spending Growth analysis results for fiscal year (FY) 2009/2010 and 2010/2011 increase on Three New Local Government. Expenses harmony analysis results show for the fiscal year 2009 to 2012 at Three New Local Government balanced, unless the City "X" on FY 2011, which have higher Operating Expenditure. Spending Efficiency Ratio results can be seen that for FY 2009-2012 Three New Local Government entirely do Efficiency Budget of Expenditure Realization shown smaller than Budget. The Three New Local Government, to be more precise in planning budgets and more leverage in implementing programs and activities that are organized so that the entire expenditure can be absorbed and realized.*

**Keywords:** *variance expenses, spending growth, harmony expenses, expenses efficiency*

## PENDAHULUAN

### Latar Belakang

Indonesia sebagai bagian dari masyarakat dunia memiliki kewajiban untuk selalu berpartisipasi dalam mewujudkan pemerintahan yang baik (*good governance*). Pemerintahan yang baik setidaknya ditandai dengan tiga elemen, yaitu transparansi, partisipasi, dan akuntabilitas. Dalam rangka mewujudkan *good governance* maka terjadilah reformasi dalam pengelolaan keuangan. Pada tahun 1999 pemerintah melakukan reformasi di bidang Keuangan Pemerintah Daerah dan Pengelolaan Keuangan dengan ditetapkannya Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah dan Undang-Undang Nomor 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah. Kedua undang-undang tersebut membawa perubahan fundamental dalam hubungan Tata Pemerintahan dan Pengelolaan Keuangan Daerah.

Keberhasilan dari otonomi daerah tidak lepas dari kemampuan dalam bidang keuangan yang merupakan salah satu indikator penting dalam menghadapi otonomi daerah. Daerah otonomi diharapkan mampu atau mandiri dalam membiayai kegiatan pemerintah daerahnya. Laporan Realisasi Anggaran (LRA) yang dipublikasikan pemerintah daerah memberikan informasi yang sangat bermanfaat untuk menilai kinerja keuangan daerah. Jika dibandingkan dengan neraca, LRA menduduki posisi yang lebih penting, dan LRA merupakan jenis laporan keuangan daerah yang lebih dahulu dihasilkan sebelum membuat neraca dan laporan arus kas.

Anggaran dalam pemerintahan merupakan tulang punggung penyelenggaraan pemerintahan. Anggaran memiliki peran penting sebagai alat stabilisasi, distribusi, alokasi sumber daya publik, perencanaan dan pengendalian organisasi serta penilaian kinerja. Oleh karena itu LRA menjadi salah satu laporan pertanggungjawaban keuangan daerah yang utama. Berdasarkan LRA tersebut pengguna laporan dapat membuat analisis kinerja laporan keuangan berupa analisis pendapatan, analisis belanja dan analisis pembiayaan. Analisis belanja penting untuk dilakukan pada daerah pemekaran karena sebagai daerah yang baru berdiri tentunya memiliki nilai anggaran belanja yang terbatas. Dengan nilai anggaran yang terbatas tersebut maka dalam melakukan realisasi belanja perlu dilakukan dengan efisien dan seimbang sehingga dapat melakukan pembangunan daerah dengan tepat sasaran.

### Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian adalah untuk menganalisa kinerja belanja dalam LRA pada Tiga Daerah Pemekaran di Provinsi Sulawesi Utara Tahun Anggaran 2009-2011.

## TINJAUAN PUSTAKA

### Akuntansi Keuangan Daerah

Halim (2007:38) mengemukakan definisi Akuntansi Keuangan Daerah adalah proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan dan pelaporan transaksi ekonomi (keuangan) dari entitas pemerintah daerah (kabupaten, kota, atau provinsi) yang dijadikan sebagai alat informasi dalam rangka pengambilan keputusan ekonomi oleh pihak-pihak eksternal pemerintah daerah yang memerlukan. Mardiasmo (2009:1) menyatakan akuntansi sektor publik memiliki kaitan yang erat dengan penerapan dan perlakuan akuntansi pada domain publik. Domain publik sendiri memiliki wilayah yang lebih luas dan kompleks dibandingkan dengan sektor swasta. Keleluasaan wilayah publik tidak hanya disebabkan luasnya jenis dan bentuk organisasi yang berada di dalamnya, akan tetapi juga karena kompleksnya lingkungan yang mempengaruhi lembaga-lembaga publik tersebut. Secara kelembagaan, domain publik antara lain meliputi badan-badan pemerintahan, perusahaan milik negara, yayasan, organisasi politik, organisasi massa, lembaga swadaya masyarakat, universitas, dan organisasi nirlaba lainnya.

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah, dalam ketentuan umum menyebutkan bahwa yang dimaksud keuangan daerah adalah semua hak dan kewajiban daerah dalam rangka penyelenggaraan pemerintah daerah yang dapat dinilai dengan uang termasuk didalamnya segala bentuk kekayaan daerah tersebut, dalam kerangka Anggaran, Pendapatan dan Belanja Daerah. Akuntansi keuangan daerah dapat disimpulkan sebagai proses

pengidentifikasi hingga pelaporan transaksi keuangan pada organisasi publik yaitu badan-badan pemerintahan dan perusahaan milik negara.

### Laporan Realisasi Anggaran

Laporan Realisasi Anggaran menggambarkan perbandingan antara anggaran dengan realisasinya dalam satu periode pelaporan. Tujuan pelaporan realisasi anggaran adalah memberikan informasi tentang realisasi dan anggaran entitas pelaporan secara tersanding. Penyandingan antara anggaran dan realisasinya menunjukkan tingkat ketercapaian target-target yang telah disepakati antara legislatif dan eksekutif sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Halim (2007:74) mengemukakan definisi belanja adalah penurunan aktiva dan atau kenaikan utang yang digunakan untuk berbagai kegiatan dalam satu periode akuntansi. Darise (2008:99) menyatakan belanja diklasifikasikan menurut klasifikasi ekonomi, organisasi, dan fungsi. Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan pada Pernyataan Nomor 02 mengemukakan bahwa Laporan Realisasi Anggaran disajikan sedemikian rupa sehingga menonjolkan berbagai unsur pendapatan, belanja, transfer, surplus/defisit, dan pembiayaan yang diperlukan untuk penyajian yang wajar. Laporan Realisasi Anggaran menyandingkan realisasi pendapatan, belanja, transfer, surplus/defisit, dan pembiayaan dengan anggarannya.

### Analisis Belanja

Mahsun (2009:25) menyatakan bahwa kinerja adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi yang tertuang dalam rencana strategis suatu organisasi. Kinerja bisa diketahui hanya jika individu atau kelompok mempunyai kriteria keberhasilan yang telah ditetapkan. Mahmudi (2010:156) menyebutkan jenis analisis belanja antara lain adalah sebagai berikut:

a) Analisis Varians Belanja

Analisis varians merupakan analisis terhadap perbedaan atau selisih antara anggaran dengan realisasi belanja. Analisis varians cukup sederhana namun memberikan informasi yang sangat berarti. Berdasarkan LRA yang disajikan, pengguna laporan dapat mengetahui secara langsung besarnya varian anggaran belanja dengan realisasinya yang bisa dinyatakan dalam bentuk nilai nominalnya atau persentasenya. Selisih anggaran belanja dengan realisasi belanja dikategorikan menjadi dua jenis, yaitu :

- 1) Selisih disukai (*favourable variance*), dan
- 2) Selisih tidak disukai (*unfavourable variance*).

b) Analisis Pertumbuhan Belanja

Pertumbuhan belanja harus diikuti dengan pertumbuhan pendapatan yang seimbang, sebab jika tidak maka dalam jangka menengah dapat mengganggu keseimbangan dan kesehatan fiskal daerah.

c) Analisis Keserasian Belanja

Analisis keserasian belanja bermanfaat untuk mengetahui keseimbangan antar belanja. Hal ini terkait dengan fungsi anggaran sebagai alat distribusi, alokasi, dan stabilisasi. Analisis keserasian belanja antara lain berupa :

- 1) Analisis Belanja Operasi terhadap Total Belanja
- 2) Analisis Belanja Modal terhadap Total Belanja

d) Rasio Efisiensi Belanja

Rasio efisiensi belanja merupakan perbandingan antara realisasi belanja dengan anggaran belanja. Rasio efisiensi belanja ini digunakan untuk mengukur tingkat penghematan anggaran yang dilakukan pemerintah.

### **Penelitian Terdahulu**

1. Makahekung (2011) dalam penelitiannya bertujuan untuk menganalisa kinerja belanja pada Laporan Realisasi Anggaran Kota Manado. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kinerja belanja Kota Manado cukup baik.
2. Karinda (2010) meneliti kinerja anggaran belanja pada Badan Pengelola Keuangan dan Barang Milik Daerah Provinsi Sulawesi Utara. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kinerja belanja Badan Pengelola Keuangan dan Barang Milik Daerah Provinsi Sulawesi Utara baik.
3. Marizka (2009) melakukan penelitian kinerja pengelolaan anggaran pendapatan dan belanja daerah Pemerintah Kota Medan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kinerja Pemerintah Kota Medan cukup baik.

## **METODE PENELITIAN**

### **Jenis Penelitian**

Penelitian ini menggunakan metode analisis deskriptif kuantitatif dengan menganalisis dan menjabarkan angka-angka pada Laporan Realisasi Anggaran.

### **Jenis dan Sumber Data**

Jenis data berasal dari data primer yaitu laporan keuangan yang telah dipublikasi oleh masing-masing Kabupaten dan Kota. Sumber data berasal dari Kabupaten dan Kota yang menjadi sampel penelitian meliputi Kota "X", Kabupaten "Y", dan Kota "Z". Sampel dalam penelitian ini adalah Laporan Realisasi Anggaran Kota "X", Kabupaten "Y", dan Kabupaten "Z" untuk tahun anggaran 2009 sampai dengan 2011.

### **Metode Pengumpulan Data**

Metode pengumpulan data yang digunakan untuk memperoleh data dan informasi yang berhubungan dengan penelitian ini serta sebagai materi untuk keperluan pembahasan yaitu melalui penelitian kepustakaan dan penelitian lapangan yang meliputi data laporan keuangan pada instansi teknis terkait yang menjadi sampel penelitian.

## **HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

### **Hasil Penelitian**

#### **Profil Daerah**

Kota "X" dibentuk berdasarkan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 04 Tahun 2007 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 06). Pembentukan Kota "X" yang merupakan pemekaran dari Kabupaten Bolaang Mongondow terdiri atas 4 (empat) kecamatan, yaitu Kecamatan "X" Utara, Kecamatan "X" Timur, Kecamatan "X" Selatan, dan Kecamatan "X" Barat. Kabupaten "Y" dibentuk berdasarkan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 10 Tahun 2007 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 10). Pembentukan Kabupaten "Y" yang merupakan pemekaran dari Kabupaten Bolaang Mongondow terdiri atas 6 (enam) kecamatan, yaitu Kecamatan Sangkub, Kecamatan Bintauna, Kecamatan Bolangitang Timur, Kecamatan Bolangitang Barat, Kecamatan Kaidipang dan Kecamatan Pinogaluman. Kabupaten "Z" dibentuk berdasarkan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2007 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 17). Pembentukan Kabupaten "Z" yang merupakan pemekaran dari Kabupaten Sangihe terdiri atas 10 (sepuluh) kecamatan, yaitu Kecamatan Siau Timur, Kecamatan Siau Barat, Kecamatan Tagulandang, Kecamatan Siau Timur Selatan, Kecamatan Siau Barat Selatan, Kecamatan Tagulandang Utara, Kecamatan Biaro, Kecamatan Siau Barat Utara, Kecamatan Siau Tengah, dan Kecamatan Tagulandang Selatan.

**Realisasi Belanja**

Pada tahun 2009 hingga 2011 Pemerintah Kota "X" memiliki jumlah belanja sebagai berikut :

**Tabel 1. Belanja Kota "X"**

	2009	2010	2011
Jumlah Belanja Operasi	154.225.625.121,00	211.186.248.919,00	264.029.843.119,00
Jumlah Belanja Modal	131.972.796.601,00	149.644.787.748,00	116.579.899.091,00
Jumlah Belanja	286.198.421.722,00	362.179.212.167,00	380.609.742.210,00

Sumber: Data olahan, 2015.

Tahun 2009 komponen terbesar dari belanja operasi yaitu belanja pegawai sebesar Rp111.237.223.627,00, sedangkan komponen terbesar dari belanja modal yaitu belanja jalan, jaringan dan irigasi sebesar Rp69.584.335.398,00. Tahun 2010 komponen terbesar dari belanja operasi yaitu belanja pegawai sebesar Rp147.292.506.302,00, sedangkan komponen terbesar dari belanja modal yaitu belanja jalan, jaringan dan irigasi sebesar Rp73.309.319.490,00. Tahun 2011 komponen terbesar dari belanja operasi yaitu belanja pegawai sebesar Rp181.822.367.545,00, sedangkan komponen terbesar dari belanja modal yaitu belanja jalan, jaringan dan irigasi sebesar Rp55.280.050.157,00.

Pada tahun 2009 Pemerintah Kabupaten "Y" memiliki jumlah belanja sebagai berikut :

**Tabel 2. Belanja Kabupaten "Y"**

	2009	2010	2011
Jumlah Belanja Operasi	155.940.532.757,00	194.677.166.381,76	221.241.803.815,31
Jumlah Belanja Modal	143.282.730.590,00	160.088.367.240,46	178.968.835.745,00
Jumlah Belanja	299.371.939.347,00	355.048.779.622,22	400.260.639.560,31

Sumber: Data olahan, 2015.

Tahun 2009 komponen terbesar dari belanja operasi yaitu belanja pegawai sebesar Rp85.928.032.520,00, sedangkan komponen terbesar dari belanja modal yaitu belanja jalan, jaringan dan irigasi sebesar Rp87.630.580.699,00. Tahun 2010 komponen terbesar dari belanja operasi yaitu belanja pegawai sebesar Rp96.381.640.287,00, sedangkan komponen terbesar dari belanja modal yaitu belanja jalan, jaringan dan irigasi sebesar Rp99.767.402.733,91. Tahun 2011 komponen terbesar dari belanja operasi yaitu belanja pegawai sebesar Rp113.161.041.921,25, sedangkan komponen terbesar dari belanja modal yaitu belanja jalan, jaringan dan irigasi sebesar Rp104.630.582.753,00.

Pada tahun 2009 Pemerintah Kabupaten "Z" memiliki jumlah belanja sebagai berikut:

**Tabel 3. Belanja Kabupaten "Z"**

	2009	2010	2011
Jumlah Belanja Operasi	157.272.191.085,00	213.586.835.701,00	242.461.903.642,00
Jumlah Belanja Modal	126.143.360.685,00	148.049.898.747,00	177.258.164.257,00
Jumlah Belanja	284.950.668.820,00	362.371.359.448,00	420.125.494.505,00

Sumber: Data olahan, 2015.

Tahun 2009 komponen terbesar dari belanja operasi yaitu belanja pegawai sebesar Rp95.279.800.702,00, sedangkan komponen terbesar dari belanja modal yaitu belanja jalan, jaringan dan irigasi sebesar Rp59.163.122.102,00. Tahun 2010 komponen terbesar dari belanja operasi yaitu belanja pegawai sebesar Rp135.854.662.942,00, sedangkan komponen terbesar dari belanja modal yaitu belanja jalan, jaringan dan irigasi sebesar Rp71.411.373.346,00. Tahun 2011 komponen terbesar dari belanja operasi yaitu belanja pegawai sebesar Rp163.625.546.084,00, sedangkan komponen terbesar dari belanja modal yaitu belanja jalan, jaringan dan irigasi sebesar Rp79.816.237.426,00.

## Pembahasan

### Analisis Varians Belanja

Anggaran belanja merupakan batas maksimal pengeluaran yang boleh dilakukan pemerintah daerah. Dalam hal ini pemerintah daerah akan dinilai baik kinerja belanjanya apabila realisasi belanja tidak melebihi dari yang dianggarkan. Hasil analisis varians belanja tahun anggaran 2009-2011 jika dilihat dari data Pemerintah Kota "X" bahwa realisasi belanja lebih kecil dari anggarannya maka dapat disimpulkan terjadi selisih kurang yang disebut *favourable variance*. Namun setiap tahun sejak Tahun Anggaran 2009 hingga 2011 selisih kurang yang terjadi nilainya sangat besar (baik secara nominal maupun prosentase) dan memiliki trend selalu naik setiap tahunnya. Hal ini menunjukkan adanya kelemahan dalam perencanaan anggaran Pemerintah Kota "X" sehingga estimasi belanjanya kurang tepat.

Pemerintah Kabupaten "Y" dilihat dari data hasil analisis bahwa realisasi belanja lebih kecil dari anggarannya maka dapat disimpulkan terjadi selisih kurang yang disebut *favourable variance*. Namun untuk Tahun Anggaran 2009 dan 2010, selisih kurang yang terjadi nilainya sangat besar (baik secara nominal maupun prosentase) dan baru bisa berkurang pada Tahun Anggaran 2011. Hal ini menunjukkan adanya kelemahan dalam perencanaan anggaran Pemerintah Kota "X" sehingga estimasi belanjanya kurang tepat, terutama untuk penganggaran Pos Belanja Barang serta Pos Belanja Gedung dan Bangunan, dimana dua jenis belanja tersebut, masing-masing pada Tahun Anggaran 2009 hingga 2011 serta Tahun Anggaran 2010 dan 2011, merupakan penyumbang utama terjadinya *favourable variance* yang sangat besar.

Pemerintah Kabupaten "Z" jika dilihat bahwa realisasi belanja lebih kecil dari anggarannya maka dapat disimpulkan terjadi selisih kurang yang disebut *favourable variance*. Namun setiap tahun sejak Tahun Anggaran 2009 hingga 2011 selisih kurang yang terjadi nilainya sangat besar (baik secara nominal maupun prosentase). Hal ini menunjukkan adanya kelemahan dalam perencanaan anggaran Pemerintah Kabupaten "Z" sehingga estimasi belanjanya kurang tepat, terutama untuk penganggaran Pos Belanja Barang serta Pos Belanja Pegawai, dimana dua jenis belanja tersebut, masing-masing pada Tahun Anggaran 2009 hingga 2011 serta Tahun Anggaran 2009 dan 2011, merupakan penyumbang utama terjadinya *favourable variance* yang sangat besar.

Hasil analisis variansi belanja menunjukkan bahwa pada Pemerintah Kota "X", Pemerintah Kabupaten "Y" dan Pemerintah Kabupaten "Z" terjadi selisih kurang yang disebut *favourable variance*, namun selisih kurang yang terjadi nilainya sangat besar (baik secara nominal maupun prosentase), sebagian besar diatas 10%. Penyerapan anggaran di bawah 90%, justru bisa jadi dinilai kurang baik, karena mengesankan adanya kelemahan dalam perencanaan anggaran. Hal tersebut berbeda dengan hasil penelitian Karinda dan Marizka yang menunjukkan bahwa kinerja belanja dilihat dari analisis varians cukup baik.

### Analisis Pertumbuhan Belanja

Analisis pertumbuhan belanja bermanfaat untuk mengetahui perkembangan belanja dari tahun ke tahun. Pada umumnya belanja memiliki kecenderungan untuk selalu naik. Analisis pertumbuhan belanja dilakukan untuk mengetahui berapa besar pertumbuhan masing-masing belanja, apakah pertumbuhan tersebut rasional dan dapat dipertanggungjawabkan. Hasil analisis pertumbuhan belanja tahun anggaran 2009-2010 diketahui dari data Pemerintah Kota "X" bahwa pertumbuhan belanja untuk Tahun Anggaran 2009/2010 adalah sebesar Rp.75.980.790.445,00 atau 26,55%. Kenaikan terbesar disumbangkan oleh Pos Belanja Pegawai sebesar Rp.36.055.282.675,00 atau 47,45% dari jumlah kenaikan belanja dan Pos Belanja Gedung dan Bangunan sebesar Rp.22.079.537.090,00 atau 29,05% dari jumlah kenaikan belanja. Kenaikan tersebut disebabkan adanya penambahan jumlah pegawai dalam jumlah besar dan banyak melakukan pembangunan gedung sehingga berimbas pada meningkatnya Belanja Pegawai dan Belanja Gedung dan Bangunan. Sementara itu, diketahui pertumbuhan belanja untuk Tahun Anggaran 2010/2011 adalah sebesar Rp.18.430.530.043,00 atau 5,09%. Kenaikan terbesar disumbangkan oleh Pos Belanja Pegawai sebesar Rp.34.529.861.243,00 dan Belanja Barang sebesar Rp.15.963.839.257,00. Kenaikan tersebut disebabkan adanya penambahan jumlah pegawai dalam jumlah besar dan meningkatnya kebutuhan barang habis pakai sehingga berimbas pada meningkatnya Belanja Pegawai dan Belanja Barang. Namun di sisi lain, juga terdapat penurunan belanja yang cukup signifikan pada Pos Belanja Gedung dan Bangunan sebesar Rp.21.424.752.985,00 serta Pos Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan sebesar Rp.18.029.269.333,00. Hal ini menunjukkan pembangunan infrastruktur yang dilakukan tidak sebanyak tahun sebelumnya.

Pemerintah Kabupaten "Y" diketahui memiliki pertumbuhan belanja untuk Tahun Anggaran 2009/2010 adalah sebesar Rp55.676.840.275,22 atau 18,60%. Kenaikan terbesar disumbangkan oleh Pos Belanja Barang sebesar Rp17.200.937.623,60 atau 30,89% dari jumlah kenaikan belanja dan Pos Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan sebesar Rp12.136.822.034,91 atau 21,79% dari jumlah kenaikan belanja. Kenaikan tersebut menunjukkan peningkatan kebutuhan barang habis pakai dan pembangunan infrastruktur jalan, irigasi dan jaringan sehingga berimbas pada meningkatnya Belanja Barang dan Belanja Jalan, Irigasi, dan Jaringan. Sementara itu, pertumbuhan belanja untuk Tahun Anggaran 2010/2011 diketahui sebesar Rp45.211.859.938,09 atau 12,73%. Kenaikan terbesar disumbangkan oleh Pos Belanja Pegawai sebesar Rp16.779.401.634,25 atau 37,11% dari jumlah kenaikan belanja dan Pos Belanja Gedung dan Bangunan sebesar Rp15.290.369.559,45 atau 33,81% dari jumlah kenaikan belanja. Kenaikan tersebut disebabkan adanya penambahan jumlah pegawai dalam jumlah besar serta banyak melakukan pembangunan gedung sehingga berimbas serta pada meningkatnya Belanja Pegawai dan Belanja Gedung dan Bangunan.

Pemerintah Kabupaten "Z" menunjukkan pertumbuhan belanja untuk Tahun Anggaran 2009/2010 adalah sebesar Rp77.420.690.628,00 atau 27,17%. Kenaikan terbesar disumbangkan oleh Pos Belanja Pegawai sebesar Rp40.574.862.240,00 atau 52,40% dari jumlah kenaikan belanja dan Pos Belanja Barang sebesar Rp17.481.418.131,00 atau 22,57% dari jumlah kenaikan belanja. Kenaikan tersebut disebabkan adanya penambahan jumlah pegawai dalam jumlah besar dan meningkatnya kebutuhan barang habis pakai sehingga berimbas pada meningkatnya Belanja Pegawai dan Belanja Barang. Sementara itu, pertumbuhan belanja untuk Tahun Anggaran 2010/2011 adalah sebesar Rp57.754.135.057,00 atau 15,94%. Kenaikan terbesar disumbangkan oleh Pos Belanja Pegawai sebesar Rp27.770.883.142,00 atau 48,08% dari jumlah kenaikan belanja dan Pos Belanja Aset Tetap Lainnya sebesar Rp11.282.257.600,00 atau 19,53% dari jumlah kenaikan belanja. Kenaikan tersebut disebabkan adanya penambahan jumlah pegawai dalam jumlah besar serta banyak melakukan pembelian aset tetap sehingga berimbas serta pada meningkatnya Belanja Pegawai dan Belanja Aset Tetap Lainnya.

Hasil analisis pertumbuhan belanja diketahui bahwa untuk tahun anggaran 2009/2010 dan 2010/2011 pada Pemerintah Kota "X", Pemerintah Kabupaten "Y", dan Pemerintah Kabupaten "Z" mengalami kenaikan. Kenaikan terbesar disumbangkan oleh Belanja Pegawai, Belanja Barang, dan Belanja Modal. Hal ini menunjukkan bahwa sebagai daerah otonomi baru, ketiga daerah tersebut pada periode 2009/2010 dan 2010/2011 sedang melakukan penambahan pegawai untuk memenuhi kebutuhan sumber daya manusia, pembangunan infrastruktur dan pembelian barang modal, serta pengadaan barang habis pakai untuk menjalankan roda administrasi pemerintahan. Hal tersebut sesuai dengan hasil penelitian Karinda dan Marizka yang menunjukkan bahwa kinerja belanja dilihat dari analisis pertumbuhan menunjukkan adanya pertumbuhan yang positif.

### **Analisis Keceragaman Belanja**

Analisis keceragaman belanja berguna untuk mengetahui keseimbangan antar belanja. Hal ini terkait dengan fungsi anggaran sebagai alat distribusi, alokasi, dan stabilisasi. Agar fungsi anggaran berjalan dengan baik, pemerintah daerah perlu membuat harmonisasi belanja. Analisis belanja operasi terhadap total belanja menginformasikan kepada pembaca laporan mengenai porsi belanja daerah yang digunakan untuk belanja operasi. Belanja operasi sifatnya jangka pendek dan dalam hal tertentu sifatnya rutin atau berulang. Pada umumnya proporsi belanja operasi mendominasi total belanja daerah, yaitu antara 60-90 persen. Pemerintah daerah dengan tingkat pendapatan tinggi cenderung memiliki porsi belanja operasi yang lebih tinggi daripada pemerintah daerah yang tingkat pendapatannya rendah. Analisis belanja modal terhadap total belanja digunakan untuk mengetahui porsi belanja daerah yang dialokasikan untuk investasi dalam bentuk belanja modal pada tahun anggaran bersangkutan.

Berbeda dengan belanja operasi yang bersifat jangka pendek dan rutin, pengeluaran belanja modal yang dilakukan saat ini akan memberikan manfaat jangka menengah dan panjang. Kebalikan dengan belanja operasi, pemerintah daerah dengan tingkat pendapatan daerah rendah pada umumnya justru memiliki proporsi tingkat belanja modal yang lebih tinggi dibandingkan dengan pemerintah daerah dengan pendapatan tinggi. Hal ini disebabkan pemerintah daerah dengan pendapatan rendah berorientasi untuk giat melakukan belanja modal

sebagai bagian dari investasi modal jangka panjang, sedangkan pemerintah daerah yang pendapatannya tinggi biasanya telah memiliki aset modal yang mencukupi. Pada umumnya proporsi belanja modal terhadap total belanja adalah antara 5-20 persen.

Hasil analisis keserasian belanja tahun anggaran 2009-2011 Pemerintah Kota "X" menunjukkan analisis belanja operasi terhadap total belanja pada Pemerintah Kota "X" pada Tahun Anggaran 2009 sebesar 53,89%, Tahun Anggaran 2010 sebesar 58,31%, dan Tahun Anggaran 2011 sebesar 69,37%. Sementara itu, analisis belanja modal terhadap total belanja pada Tahun Anggaran 2009 sebesar 46,11%, Tahun Anggaran 2010 sebesar 41,32%, dan Tahun Anggaran 2011 sebesar 30,63%. Hal ini menunjukkan bahwa Pemerintah Kota "X" masih belum berorientasi pada belanja publik, karena setiap tahunnya belanja publik proporsinya menurun imbas dari ditingkatkannya belanja aparatur.

Pemerintah Kabupaten "Y" menunjukkan data analisis belanja operasi terhadap total belanja pada Tahun Anggaran 2009 sebesar 52,09%, Tahun Anggaran 2010 sebesar 54,83%, dan Tahun Anggaran 2011 sebesar 55,27%. Sementara itu, analisis belanja modal terhadap total belanja menunjukkan pada Tahun Anggaran 2009 sebesar 47,86%, Tahun Anggaran 2010 sebesar 45,09%, dan Tahun Anggaran 2011 sebesar 44,71%. Hal ini menunjukkan bahwa Pemerintah Kabupaten "Y" masih belum berorientasi pada belanja publik, karena setiap tahunnya belanja publik proporsinya menurun imbas dari ditingkatkannya belanja aparatur, meskipun tidak sebesar Pemerintah Kota "X".

Pemerintah Kabupaten "Z" menunjukkan analisis belanja operasi terhadap total belanja pada Tahun Anggaran 2009 sebesar 55,19%, Tahun Anggaran 2010 sebesar 58,94%, dan Tahun Anggaran 2011 sebesar 57,71%. Sementara itu, analisis belanja modal terhadap total belanja pada Tahun Anggaran 2009 sebesar 44,27%, Tahun Anggaran 2010 sebesar 40,86%, dan Tahun Anggaran 2011 sebesar 42,19%. Hal ini menunjukkan bahwa Pemerintah Kabupaten "Z" masih belum berorientasi pada belanja publik, karena proporsi belanja publik masih lebih kecil dibandingkan belanja aparatur.

Hasil analisis keserasian belanja menunjukkan bahwa untuk tahun anggaran 2009 hingga 2012 pada Pemerintah Kota "X", Pemerintah Kabupaten "Y", dan Pemerintah Kabupaten "Z" proporsi belanja operasi berkisar pada angka  $\pm 50\%$ , kecuali untuk Pemerintah Kota "X" pada tahun anggaran 2011 yang menyentuh 69,37%. Hal ini menunjukkan bahwa proporsi belanja operasi masih rendah, dimana pada umumnya belanja operasi mendominasi total belanja daerah, yaitu antara 60%-90%. Sementara itu, untuk proporsi belanja modal berkisar pada angka  $\pm 40\%$ , kecuali untuk Pemerintah Kota "X" pada tahun anggaran 2011 yang hanya 30,63%. Hal ini menunjukkan bahwa proporsi belanja modal sangat tinggi, dimana pada umumnya belanja modal proporsinya hanya 5%-20%, yang berarti pemerintah daerah giat melakukan investasi modal jangka panjang untuk mencukupi asetnya. Hal tersebut sesuai dengan hasil penelitian Karinda namun berbeda dengan penelitian Marizka yang menunjukkan adanya dinamika proporsi antara belanja operasional dengan belanja modal.

### **Rasio Efisiensi Belanja**

Rasio efisiensi belanja digunakan untuk mengukur tingkat penghematan anggaran yang dilakukan pemerintah daerah. Angka yang dihasilkan dari rasio efisiensi ini tidak bersifat absolut, tetapi relatif. Artinya tidak ada standar baku yang dianggap baik untuk rasio ini. Pemerintah daerah dinilai telah melakukan efisiensi anggaran jika rasio efisiensinya kurang dari 100%, sebaliknya jika lebih maka mengindikasikan telah terjadi pemborosan anggaran.

Hasil rasio efisiensi belanja tahun anggaran 2009-2011 menunjukkan bahwa Pemerintah Kota "X" dapat melakukan efisiensi belanja, masing-masing pada Tahun Anggaran 2009 sebesar 8,74%, Tahun Anggaran 2010 sebesar 11,73%, dan Tahun Anggaran 2011 sebesar 14,04%. Hal ini menunjukkan bahwa setiap tahunnya terdapat peningkatan efisiensi yang cukup signifikan pada Pemerintah Kota "X".

Pemerintah Kabupaten "Y", diketahui dapat melakukan efisiensi belanja, masing-masing pada Tahun Anggaran 2009 sebesar 10,90%, Tahun Anggaran 2010 sebesar 11,00%, dan Tahun Anggaran 2011 sebesar 6,51%. Hal ini menunjukkan Pemerintah Kabupaten "Y" telah melakukan efisiensi, meskipun pada tahun 2011 tidak sebesar tahun 2009 dan 2010.



Pemerintah Kabupaten "Z" diketahui dapat melakukan efisiensi belanja, masing-masing pada Tahun Anggaran 2009 sebesar 15,92%, Tahun Anggaran 2010 sebesar 12,74%, dan Tahun Anggaran 2011 sebesar 13,58%. Hal ini menunjukkan bahwa Pemerintah Kabupaten "Z" telah melakukan efisiensi yang cukup signifikan setiap tahunnya.

Hasil rasio efisiensi belanja dapat dilihat bahwa untuk tahun anggaran 2009-2012 pada Pemerintah Kota "X", Pemerintah Kabupaten "Y", dan Pemerintah Kabupaten "Z" seluruhnya melakukan efisiensi anggaran yang ditunjukkan dari realisasi belanja yang lebih kecil dari anggaran belanja. Namun jika dikaitkan dengan analisis varians belanja, dimana efisiensi yang dilakukan sebagian besar diatas 10%, mengesankan adanya kelemahan dalam perencanaan anggaran sehingga menimbulkan realisasi belanja yang cukup besar perbedaannya dengan anggaran belanja yang telah dibuat. Hal tersebut berbeda dengan hasil penelitian Karinda dan Marizka yang menunjukkan hasil cukup baik.

## PENUTUP

### Kesimpulan

1. Kinerja belanja Pemerintah Kota "X", Pemerintah Kabupaten "Y", dan Pemerintah Kabupaten "Z" kurang baik karena selisih kurang yang terjadi cukup besar sehingga menunjukkan adanya kelemahan dalam penyusunan anggaran.
2. Pertumbuhan belanja Pemerintah Kota "X", Pemerintah Kabupaten "Y", dan Pemerintah Kabupaten "Z" menunjukkan pertumbuhan yang positif.
3. Kesenjangan belanja Pemerintah Kota "X", Pemerintah Kabupaten "Y", dan Pemerintah Kabupaten "Z" secara umum menunjukkan proporsi yang seimbang antara belanja operasi dengan belanja modal.
4. Pemerintah Kota "X", Pemerintah Kabupaten "Y", dan Pemerintah Kabupaten "Z" berdasarkan rasio efisiensi belanja menunjukkan telah melakukan efisiensi dengan baik.

### Saran

Dari kesimpulan tersebut diatas maka dapat diberikan beberapa saran sebagai berikut:

1. Bagi Pemerintah Kota "X", Pemerintah Kabupaten "Y", dan Pemerintah Kabupaten "Z" agar lebih tepat dalam melakukan perencanaan anggaran belanja serta lebih maksimal dalam melaksanakan program dan kegiatan yang tertata supaya seluruh anggaran belanja dapat terserap dan direalisasikan.
2. Bagi Pemerintah Kota "X", Pemerintah Kabupaten "Y", dan Pemerintah Kabupaten "Z" agar mempertahankan prosentase penganggaran belanja modal mengingat sebagai daerah otonom baru masih memerlukan investasi modal jangka panjang untuk mencukupi asetnya dan memberikan manfaat pada masa yang akan datang.
3. Melalui penelitian ini diharapkan dapat menjadi masukan bagi pihak-pihak yang terkait dalam melakukan pengelolaan belanja daerah.
4. Kiranya penelitian ini dapat menjadi acuan bagi penelitian berikutnya, agar dapat meneliti kinerja belanja secara lebih komprehensif sehingga dapat menambah pengetahuan ke arah yang positif.

**DAFTAR PUSTAKA**

- Darise, Nurlan. 2008. *Akuntansi Keuangan Daerah (Akuntansi Sektor Publik)*. PT. Indeks. Jakarta.
- Halim, Abdul. 2007. *Akuntansi Keuangan Daerah*. Edisi Ketiga. Salemba Empat. Jakarta.
- Karinda, Chrisman. 2010. Analisis Kinerja Anggaran Belanja pada Badan Pengelola Keuangan dan Barang Milik Daerah Provinsi Sulawesi Utara. *Jurnal Accountability*. <http://ejournal.unsrat.ac.id/index.php/accountability/article/download/3689/3213>. Diakses tanggal 5 Mei 2015. Hal.1.
- Mahmudi. 2010. *Analisis Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Unit Penerbit dan Percetakan STIM YKPN. Yogyakarta.
- Mahsun, Muhammad. 2009. *Pengukuran Kinerja Sektor Publik*. BPFE. Yogyakarta.
- Makahekung, Szendy. 2011. Analisis Kinerja Belanja Dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) pada Pemerintah Kota Manado. *Laporan Akhir*. Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Sam Ratulangi. Manado.
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Andi. Yogyakarta.
- Marizka, Addina. 2009. Analisis Kinerja Pengelolaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah Pemerintah Kota Medan. *Skripsi*. <http://repository.usu.ac.id/bitstream/123456789/9556/1/10E00382.pdf>. Diakses 5 Mei 2015. Hal.1.
- Pemerintah Republik Indonesia. 2000. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 105 Tahun 2000. *Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah*, Sekretariat Negara. Jakarta.
- Pemerintah Republik Indonesia. 2005. Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005. *Standar Akuntansi Pemerintahan*. Sekretariat Negara. Jakarta.