



REFORMULASI PELAPORAN BEBAN TRANSFER: SEBUAH ANALISIS KONSEPTUAL DAN PRAKTIK INTERNASIONAL BERBASIS IPSAS

*Oktavia Kusumo Dewi¹, Erwin Eka Septya Budi¹, Hazmi Muzakki², Esti Dwi Arvina², Fahma Sari Fatma¹

¹Direktorat Jenderal Perbendaharaan, Kementerian Keuangan, Jakarta

²Komite Standar Akuntansi Pemerintah, Jakarta

*Alamat Korespondensi: oktavia.dewi@kemenkeu.go.id

Abstract

The presentation of transfer expenses as operating expenses in the government operating statement, together with their recognition and measurement under existing Government Accounting Standards (GAS), does not fully reflect actual financial performance and therefore limits the decision usefulness of accounting information. Unlike prior studies that mainly assess compliance of transfer accounting practices with GAS, this study adopts a conceptual analytical approach to examine whether the accounting principles embedded in GAS adequately reflect accrual accounting principles in line with international best practices. This study aims to develop an alternative framework for the presentation, recognition, and measurement of transfer expenses that better captures their underlying economic substance. Using a qualitative research design based on literature review and content analysis, the study finds that separating transfer expenses from operating activities produces a more representative measure of operational surplus/deficit. Furthermore, recognizing and measuring transfer expenses by considering the existence of binding arrangements more faithfully reflects the economic substance of transfer transactions. The study recommends revising transfer expense presentation policies and adapting the binding arrangement concept from international public sector accounting standards into GAS.

Keywords: Binding Arrangement; Economic Substance; Operating Statement; Transfer Expense

Abstrak

Penyajian beban transfer sebagai beban operasional dalam laporan operasional pemerintah, serta prinsip pengakuan dan pengukurannya dalam Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang berlaku saat ini, belum sepenuhnya mencerminkan kinerja keuangan yang sebenarnya sehingga membatasi kegunaan informasi akuntansi dalam pengambilan keputusan. Berbeda dengan penelitian terdahulu yang umumnya hanya menilai kepatuhan praktik akuntansi transfer terhadap SAP, penelitian ini menggunakan



pendekatan analisis konseptual untuk menguji apakah prinsip akuntansi dalam SAP telah mencerminkan prinsip akuntansi berbasis akrual sesuai dengan praktik terbaik internasional. Penelitian ini bertujuan untuk mengembangkan kerangka kerja alternatif bagi penyajian, pengakuan, dan pengukuran beban transfer yang lebih mampu menangkap substansi ekonomi yang mendasarinya. Dengan desain penelitian kualitatif berbasis tinjauan literatur dan analisis konten, hasil penelitian menunjukkan bahwa pemisahan beban transfer dari aktivitas operasional menghasilkan ukuran surplus/defisit operasional yang lebih representatif. Selain itu, pengakuan dan pengukuran beban transfer dengan mempertimbangkan eksistensi perjanjian mengikat lebih mencerminkan substansi ekonomi transfer. Penelitian ini merekomendasikan revisi kebijakan penyajian beban transfer dan adaptasi konsep *binding arrangement* ke dalam SAP.

Kata Kunci: Beban Transfer; Laporan Operasional; Pengaturan Mengikat; Substansi Ekonomi

JEL Classification: G380, H700, H77

PENDAHULUAN

Salah satu bentuk dari pertanggungjawaban pemerintah kepada masyarakat adalah dengan menyusun laporan keuangan yang dapat memberikan informasi kepada masyarakat untuk menilai akuntabilitas pengelolaan keuangan negara. Selain itu laporan keuangan yang disusun tersebut juga dapat digunakan oleh penyelenggara pemerintahan untuk mengambil keputusan strategis di bidang ekonomi, sosial dan politik. Akuntabilitas menunjukkan para penyelenggara pemerintah telah memenuhi tanggung jawab, serta menyampaikan dan mengungkapkan semua tanggung jawabnya kepada pihak yang memiliki hak dan kewenangan (Dahana & Purnomowati, 2022). Informasi keuangan yang akurat akan membantu penyelenggara pemerintahan dalam meningkatkan efisiensi dan efektivitas operasional, menilai kinerja keuangan, mengendalikan anggaran, menghitung tarif layanan secara adil, mencegah

politisasi anggaran, dan meminimalkan peluang korupsi (Efendi et al., 2018).

Komponen umum strategi pembangunan negara berkembang adalah desentralisasi fiskal atau pelimpahan kewenangan dari pemerintah pusat kepada pemerintah yang lebih rendah (Astria & Khoirunurrofik, 2024). Hal ini sejalan dengan amanat Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 pasal 18 ayat (2), yang mengatur bahwa pemerintah daerah memiliki otonomi untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan di wilayahnya masing-masing. Sebagai konsekuensinya, pemerintah pusat memiliki kewajiban untuk mengalokasikan dana perimbangan kepada pemerintah daerah, yang dikenal dengan istilah transfer ke daerah (TKD). Pembagian pendanaan antar pemerintah ini tidak hanya menjadi tantangan dalam pengelolaan keuangan negara, tetapi juga dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah yang harus mencerminkan akuntabilitas dan transparansi.

Sebagai entitas pelaporan, pemerintah pusat bertanggungjawabkan penyaluran TKD sebagai beban transfer yang disajikan sebagai bagian beban operasional. Penyajian beban transfer sebagai beban operasional ini berpotensi menimbulkan distorsi informasi. Penyajian beban transfer sebagai beban operasional membawa dampak pada kinerja operasional pemerintah pusat yang tampak selalu defisit, dimana dengan tingginya porsi beban transfer pada beban operasional akan mendistorsi kinerja keuangan yang berasal dari aktivitas operasional pemerintah pusat yang sebenarnya. Aktivitas operasional suatu organisasi yang idealnya dapat diukur dari aspek kualitas layanan, efisiensi operasional, dan capaian *output* (Parmenter, 2015), tidak dapat dilakukan terhadap beban transfer mengingat tanggung jawab kinerjanya berada di pemerintah daerah penerima TKD. Selain itu, terdapat penelitian (Huda & Nordiawan, 2018) yang menyimpulkan bahwa implementasi akuntansi transfer di Indonesia belum sepenuhnya menerapkan prinsip akrual, meskipun penelitian tersebut belum membahas secara mendalam mengenai kaidah pengakuan dan pengukuran beban transfer yang ideal. Penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk memberikan tinjauan kritis terhadap ketepatan penyajian beban transfer sebagai beban operasional. Hasil penelitian ini akan menjadi masukan signifikan bagi pemerintah pusat dalam rangka meningkatkan kualitas penyajian beban operasional yang lebih akurat. Dengan demikian, akuntabilitas kinerja pemerintah pusat dalam hal optimalisasi

penerimaan negara dan efisiensi beban operasional melalui penyajian surplus/defisit operasional dapat semakin diterima oleh masyarakat. Selain itu, hasil penelitian ini akan melengkapi *research gap* penelitian sebelumnya terkait alternatif terbaik dalam pengakuan dan pengukuran beban transfer yang lebih sesuai dengan prinsip akuntansi berbasis akrual.

Penelitian ini dilakukan dengan memanfaatkan berbagai literatur yang relevan, praktik di beberapa negara, dan informasi dari beberapa informan yang kompeten. Seluruh sumber data yang dikumpulkan dianalisis dengan pendekatan kualitatif untuk kemudian menghasilkan rumusan alternatif penyempurnaan dalam kaidah pelaporan beban transfer dengan memperhatikan prinsip-prinsip pengakuan, pengukuran, dan penyajian beban transfer.

TINJAUAN LITERATUR

Belanja publik merupakan arus kas yang berada dalam sebuah anggaran sistem publik yang dialokasikan untuk pelaksanaan fungsi fiskal negara. Belanja publik dibedakan dalam dua kelompok, yaitu belanja pemerintah (yang bersifat konsumsi dan investasi) dan transfer. Konsep transfer dalam belanja publik merupakan hubungan timbal balik keuangan yang antar entitas publik yang dapat dibagi menjadi empat kelompok yaitu administrasi pusat yang otonom, pemerintahan daerah yang mandiri, kelompok khusus administrasi publik, dan entitas lain di luar pemerintahan (Ruano, 2017).

Transfer merupakan salah satu komponen penting dari belanja publik yang memainkan peran signifikan dalam

distribusi sumber daya dan pencapaian tujuan ekonomi serta sosial pemerintah. Filosofi di balik transfer berakar pada prinsip redistribusi pendapatan dan stabilisasi ekonomi. Hal ini sejalan dengan salah satu prinsip dalam *theory of public finance* yang menyatakan bahwa mekanisme transfer diperlukan sebagai cara untuk mengimbangi redistribusi antar individu yang tidak memadai dan mewujudkan pemerataan fiskal (Kryeziu, 2021).

Berdasarkan Pasal 1 Undang-Undang Nomor 1 tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah (UU HKPD) yang diterbitkan pada tahun 2022, TKD merupakan dana yang dialokasikan pada APBN untuk disalurkan kepada pemerintah daerah dalam rangka mendanai penyelenggaraan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah (Pemerintah Pusat, 2022).

Penyaluran TKD dilakukan melalui mekanisme transfer dana dari rekening kas umum negara (RKUN) ke rekening kas umum daerah (RKUD) atau penerima langsung sesuai jenis transfer dan rencana penyaluran yang telah ditetapkan. Keberadaan TKD merupakan salah satu instrumen utama dalam pelaksanaan desentralisasi fiskal dengan tujuan untuk pemerataan kesejahteraan masyarakat di seluruh Indonesia. Pada UU HKPD juga disebutkan enam jenis TKD yang disalurkan pemerintah pusat kepada pemerintah daerah.

Dana bagi hasil (DBH) adalah dana yang dialokasikan berdasarkan realisasi pendapatan tertentu yang disalurkan kepada daerah penghasil untuk mengurangi ketimpangan fiskal antara pemerintah dan daerah, serta kepada

daerah lain non penghasil untuk menanggulangi eksternalitas negatif. Dana alokasi umum (DAU) adalah dana yang disalurkan untuk mengurangi ketimpangan keuangan dan layanan publik antar daerah. Dana alokasi khusus (DAK) adalah dana yang disalurkan untuk mendanai program/kegiatan tertentu yang menjadi prioritas nasional atau layanan publik tertentu yang penggunaannya telah ditentukan oleh pemerintah. Dana otonomi khusus (dana otsus) adalah dana yang disalurkan untuk daerah tertentu sebagai konsekuensi pelaksanaan otonomi khusus sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Dana keistimewaan Daerah Istimewa Yogyakarta (DIY) adalah dana yang disalurkan untuk mendukung urusan keistimewaan DIY sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Dana desa (DD) adalah dana yang disalurkan kepada pemerintah desa untuk mendukung penyelenggaraan pemerintahan, pelaksanaan pembangunan, pemberdayaan masyarakat desa.

Pada *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) 23 *exchange transactions (taxes and transfers)*, transaksi non-pertukaran didefinisikan sebagai transaksi antar entitas sektor publik, dimana entitas menerima atau memberikan sesuatu kepada entitas lain tanpa imbalan yang memiliki nilai yang setara. Dalam konteks pemerintahan, transaksi non-pertukaran dapat melibatkan pemberian dana atau barang dari pemerintah kepada individu, organisasi, atau entitas lainnya tanpa ekspektasi penerimaan barang atau jasa secara langsung yang setara nilainya.

Transaksi non-pertukaran dapat diklasifikasikan menjadi beberapa kategori berdasarkan tujuannya. International Monetary Fund (2013) mengklasifikasikan transaksi non-pertukaran menjadi empat kelompok. *Grants and subsidies* (hibah dan subsidi) adalah bantuan finansial dari pemerintah kepada entitas lain untuk tujuan tertentu dengan tidak mewajibkan penerima memberikan imbalan setara kepada pemerintah. *Social benefits* (manfaat sosial) adalah transaksi pembayaran yang diberikan oleh pemerintah kepada individu/rumah tangga sebagai bagian dari program kesejahteraan sosial. *Public services* (layanan publik) adalah penyediaan layanan publik kepada masyarakat tanpa memungut biaya yang sebanding dengan layanan yang diberikan. *Intergovernmental transfers* (transfer antar pemerintah) adalah transfer dana atau sumber daya antara berbagai tingkatan pemerintahan, seperti pemerintah pusat ke pemerintah daerah. Transfer dimaksudkan untuk mendukung fungsi administratif dan operasional tanpa adanya imbalan langsung.

Perlakuan akuntansi atas transaksi non-pertukaran di pemerintah harus mengikuti prinsip-prinsip yang ditetapkan oleh standar akuntansi internasional. Pengakuan, pengukuran, dan penyajian yang tepat sangat penting untuk memastikan bahwa informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah mencerminkan realitas ekonomi yang sebenarnya sehingga informasi tersebut memenuhi karakteristik kualitatif yang relevan dan andal. Standar akuntansi sektor publik internasional/IPSAS mengatur tentang

transaksi non-pertukaran pada IPSAS 47 *revenue* dan IPSAS 48 *transfer expenses*. Menurut IPSAS, transaksi non-pertukaran harus diakui sebagai pendapatan atau beban saat timbulnya hak atau kewajiban untuk menerima atau memberikan sumber daya. Pengakuan pendapatan terjadi dalam hal entitas pemerintah merupakan pihak yang menerima sumber daya, sedangkan pengakuan beban terjadi dalam hal entitas pemerintah merupakan pihak yang memberikan sumber daya.

Apabila merujuk pada pernyataan standar akuntansi pemerintahan (PSAP) 12 LO, beban transfer merupakan pengeluaran uang atau kewajiban untuk mengeluarkan uang dari entitas pelaporan kepada suatu entitas pelaporan lain yang diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan. Pengaturan terkait pengakuan dan pengukuran beban transfer kemudian diatur lebih jelas pada buletin teknis 21 akuntansi transfer berbasis akrual, dimana beban transfer diakui oleh entitas penyalur pada saat terjadi pengeluaran kas dari rekening kas negara/daerah dan terdapat nilai kurang yang dapat diperhitungkan. Ketika semua hak entitas penerima transfer belum direalisasikan pada tahun yang berjalan, maka timbul kewajiban bagi entitas penyalur untuk merealisasikan pada periode berikutnya dan jumlah rupiah kewajiban dimaksud diakui sebagai beban transfer. Sementara ketika terjadi kelebihan transfer kas oleh entitas penyalur, maka jumlah kelebihan tersebut diakui sebagai piutang transfer. Nilai piutang transfer tersebut juga akan menyesuaikan nilai beban transfer di tanggal pelaporan.

Selanjutnya untuk memberikan pedoman kepada entitas bendahara umum negara pengelola TKD maka pada tahun 2022 diterbitkan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 229/PMK.05/2022 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Transfer ke Daerah (Kementerian Keuangan, 2022). Pencatatan transaksi dan penyusunan laporan keuangan TKD dilakukan melalui tiga proses yaitu pengakuan, pengukuran/penilaian, serta penyajian dan pengungkapan. Pengakuan beban transfer dilakukan saat *resume* tagihan telah disetujui oleh pejabat yang berwenang atau saat timbulnya kewajiban pemerintah atas kurang salur TKD yang ditandai dengan terbitnya KMK kurang salur atau dokumen lain yang dipersamakan. Selanjutnya, realisasi TKD diukur sebesar nilai nominal pada surat perintah membayar (SPM)/surat perintah pencairan dana (SP2D) atau dokumen lain yang dipersamakan. Dalam hal terdapat pemotongan dalam penyaluran dana transfer, maka realisasi TKD diukur sebesar nilai bruto pada SPM/SP2D tanpa memperhitungkan potongan. Terakhir, beban transfer disajikan pada LO pada pos beban operasional menurut klasifikasi ekonomi (*line item*). Pengungkapan beban transfer dalam catatan atas laporan keuangan (CaLK) dibuat berdasarkan kelompok akun transfer atau daerah penerima.

Dalam IPSAS 48 *transfer expenses*, transfer kepada entitas publik lain (*transfers to other public sector entities*) dan transfer ke badan amal (*transfers to charities*) dikategorikan sebagai transaksi non-pertukaran. Perlakuan akuntansi beban transfer dalam IPSAS

48 dipengaruhi oleh eksistensi pengaturan mengikat yang didefinisikan sebagai pengaturan yang memberikan hak dan kewajiban, yang dapat ditegakkan secara hukum atau yang setara, kepada para pihak dalam pengaturan tersebut. Eksistensi pengaturan mengikat tersebut berpotensi mengakibatkan pemberi transfer memiliki hak yang mengharuskan penerima transfer memenuhi kewajibannya. Penerapan IPSAS 48 mengharuskan entitas pemerintah melakukan identifikasi eksistensi pengaturan mengikat yang akan memengaruhi kriteria pengakuan beban transfer. Hal ini yang melatarbelakangi adanya dua model akuntansi beban transfer dalam IPSAS 48 yaitu beban transfer tanpa pengaturan mengikat (*transfer expenses without binding arrangement*) dan beban transfer dengan pengaturan mengikat (*transfer expenses with binding arrangement*).

Pada model akuntansi beban transfer dengan pengaturan mengikat, hak pemberi transfer atas pemenuhan kewajiban hukum penerima transfer diikat dengan pengaturan formal terkait transaksi transfer tersebut. Dengan adanya pengaturan mengikat tersebut, pemberi transfer akan mengakui aset hak transfer ketika terjadi transfer sumber daya. Aset hak transfer tersebut akan dihentikan pengakuannya dan diakui sebagai beban ketika penerima transfer memenuhi kewajiban hukum sesuai dengan pengaturan mengikat terkait transaksi transfer tersebut. Beban transfer tersebut diukur sebesar nilai aset hak transfer yang dihentikan pengakuannya.

Sementara pada model akuntansi beban transfer tanpa pengaturan mengikat, entitas pemberi transfer tetap perlu mempertimbangkan apakah terdapat kondisi yang dapat memunculkan potensi kewajiban pada tanggal pelaporan. Apabila terdapat potensi kewajiban pada tanggal pelaporan maka entitas mengakui adanya provisi dan di saat yang sama juga mengakui adanya beban transfer. Prinsip pengakuan dan pengukuran provisi menyesuaikan dengan standar akuntansi terkait provisi. Selanjutnya, pengalihan sumber daya ke penerima transfer menjadi penyelesaian provisi. Namun apabila tidak terdapat kewajiban hukum yang mengikat, maka entitas akan menghentikan pengakuan aset yang akan ditransfer dan mengakui beban transfer ketika entitas tidak lagi memiliki kendali atas sumber daya tersebut. Pengukuran beban transfer sebagai akibat adanya pengakuan provisi merujuk pada standar akuntansi yang mengatur provisi, sementara untuk pengukuran beban transfer tanpa adanya pengakuan provisi adalah sebesar nilai buku aset yang ditransfer.

Teori ini menjelaskan tentang kualitas informasi yang relevan dan dapat diandalkan untuk pengambilan keputusan. Dalam konteks informasi akuntansi, hasil penelitian (Ouda & Klischewski, 2019) menyatakan bahwa manfaat informasi akuntansi akan semakin meningkat seiring dengan tingkat kecocokan antara kognisi produsen informasi akuntansi dan kognisi pengguna informasi akuntansi. Berdasarkan konsep kegunaan informasi akuntansi tersebut, terdapat dua hal penting yang perlu diperhatikan oleh produsen informasi yaitu pengguna

informasi dan permasalahan pengguna informasi. Melalui identifikasi pengguna informasi, akuntan dapat menentukan informasi yang harus disajikan dalam laporan keuangan. Selain itu, dengan mengidentifikasi permasalahan yang dihadapi dalam proses pengambilan keputusan, akuntan akan lebih memahami kebutuhan informasi yang perlu tersaji dalam laporan keuangan sebagai dasar pengambilan keputusan.

Identifikasi pengguna informasi memungkinkan akuntan menentukan informasi yang harus disajikan dalam laporan keuangan. Sementara identifikasi permasalahan yang dihadapi pengguna dalam proses pengambilan keputusan memungkinkan akuntan lebih memahami kebutuhan informasi yang perlu tersaji dalam laporan keuangan sebagai dasar pengambilan keputusan. Dengan demikian, prinsip kegunaan keputusan dalam informasi akuntansi memegang peranan penting dalam rangka membantu para pengguna laporan keuangan untuk mengidentifikasi berbagai masalah dan menyeleksi informasi yang dibutuhkan pada saat pengambilan keputusan. Prinsip ini menuntut agar informasi akuntansi yang tersaji pada laporan keuangan harus memberikan nilai kegunaan kepada para penggunanya dalam hal pengambilan keputusan.

Penelitian yang dilakukan oleh Huda & Nordiawan (2018) mengemukakan konsep bahwa SAP yang tepat dapat memengaruhi perubahan ekspektasi pengguna informasi serta perilaku produsen informasi, yang pada akhirnya dapat meningkatkan kebutuhan akan informasi akrual dalam penyusunan laporan keuangan pemerintahan.

Sementara itu, penerapan prinsip akuntansi berbasis akrual dalam sistem transfer antar pemerintah belum dilakukan secara memadai, dimana pendekatan akuntansi yang digunakan masih berbasis kas dengan penyesuaian akrual pada akhir periode terkait pengakuan kekurangan atau kelebihan pembayaran. Melalui pendekatan *soft systems methodology*, penelitian tersebut merekonstruksi kembali sistem transfer antar pemerintahan agar lebih sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi berbasis akrual. Dalam proses rekonstruksi, penelitian tersebut juga memberikan panduan bagi pemerintah untuk memperbaiki struktur pengelolaan transfer ke daerah dan meningkatkan akuntabilitas serta transparansi keuangan yang akhirnya dapat meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap kinerja pemerintah. Dengan mengaitkan penelitian terdahulu dari Huda & Nordiawan (2018) dalam konteks akuntabilitas dan transparansi yang menjadi pembahasan utama dalam kajian ini, diharapkan hasil penelitian ini dapat memberikan alternatif solusi terbaik dalam pengakuan dan pengukuran beban transfer, sekaligus menyempurnakan penyajian laporan keuangan pemerintah pusat.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode kualitatif dengan pendekatan tinjauan literatur dan analisis konten. Pendekatan tinjauan literatur dilakukan dengan memanfaatkan literatur yang dipublikasikan secara *online* dengan tema transfer antar pemerintah, transaksi non pertukaran, dan akuntansi dana transfer. Pendekatan ini bertujuan untuk mengidentifikasi pola, tema, dan

gap dalam penelitian yang telah dilakukan sebelumnya serta memberikan landasan teoritis yang kuat untuk menjawab pertanyaan penelitian. Sementara pendekatan analisis konten berfokus pada pemahaman isi dan konteks dari data yang dianalisis. Adapun data yang digunakan adalah dokumen seperti SAP, buletin teknis SAP, IPSAS, laporan keuangan pemerintah pusat (LKPP), laporan hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan, peraturan terkait TKD, laporan keuangan beberapa negara dan hasil wawancara terhadap informan kunci.

Analisis data secara kualitatif dilakukan dengan model Miles dan Huberman. Terdapat tiga prosedur dalam model Miles dan Huberman yaitu reduksi data, penyajian data, dan penarikan kesimpulan (Fadli, 2021). Uji validitas dilakukan dengan menggunakan prosedur triangulasi yaitu teknik untuk melakukan pengujian data dari berbagai sumber dengan berbagai cara (Creswell & Creswell, 2018). Penelitian ini menggunakan triangulasi sumber data, yaitu membandingkan data hasil wawancara dengan data hasil analisis dokumen dan tinjauan literatur. Sementara uji reliabilitas juga dilakukan untuk memastikan bahwa keseluruhan prosedurnya dapat direplikasi atau diulangi dalam penelitian lain (Sugiyono, 2020). Uji reliabilitas pada penelitian ini dilakukan melalui proses *reviu* berjenjang di internal Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Saat ini beban transfer disajikan sebagai beban dari kegiatan operasional

pada LO sesuai dengan ilustrasi pada PSAP 12 LO, walaupun apabila ditelusuri ke kumpulan definisi pada SAP tidak ditemukan definisi yang eksplisit terkait kegiatan operasional. Namun demikian, berdasarkan kumpulan informasi pada PSAP 01 penyajian laporan keuangan dan PSAP 12 LO, kegiatan operasional dapat dimaknai sebagai kegiatan pemerintah yang bersifat rutin, dapat diklasifikasikan dalam pendekatan klasifikasi ekonomi, dan berkaitan dengan pelaksanaan fungsi/program pemerintah untuk mencapai suatu tujuan yang telah ditetapkan.

Untuk melengkapi tinjauan atas penyajian beban transfer sebagai beban dari kegiatan operasional, maka dilakukan pencarian definisi beban operasional menurut literatur ahli. Kryeziu (2021) mendefinisikan beban operasional pemerintah mencakup semua pengeluaran yang diperlukan untuk menjalankan fungsi-fungsi pemerintah sehari-hari, termasuk gaji pegawai, biaya administrasi, pembelian barang dan jasa, serta pemeliharaan aset pemerintah. Goudswaard & Caminada (2016) mendefinisikan beban operasional sebagai pengeluaran rutin yang dilakukan oleh pemerintah untuk mendanai kegiatan administrasi dan penyediaan layanan publik. Malla & Pathranarakul (2022) mendefinisikan beban operasional pemerintah mencakup pengeluaran yang dilakukan untuk menjalankan fungsi administratif dan operasional sehari-hari.

Berdasarkan pandangan ahli tersebut, dapat disimpulkan bahwa beban operasional pemerintah adalah beban dari pengeluaran untuk menjalankan fungsi pemerintah sehari-hari yang bersifat rutin terkait dengan

kegiatan administrasi dan penyediaan layanan publik. Pada bagian contoh yang disebutkan dalam pandangan para ahli, tidak ditemukan pengeluaran dalam rangka transfer antar pemerintahan.

Untuk mendapatkan pandangan yang lebih komprehensif tentang konsep transfer dalam konteks klasifikasi beban, maka dilakukan pengumpulan informasi dari beberapa literatur. Kryeziu (2021) menyatakan bahwa transfer antar pemerintahan lebih sering dikategorikan sebagai transfer daripada beban operasional karena merepresentasikan aliran dana antar entitas pemerintah yang tidak secara langsung terkait dengan pengeluaran rutin untuk barang dan jasa. Goudswaard & Caminada (2016) menyatakan transfer antar pemerintahan biasanya dipisahkan dari pengeluaran operasional dalam analisis anggaran karena tujuan utamanya adalah redistribusi fiskal atau pendanaan proyek tertentu, bukan untuk pengeluaran rutin administratif. International Monetary Fund (2014) menyatakan bahwa transfer antar pemerintahan biasanya dikategorikan sebagai "transfer antar-pemerintahan" dan dicatat secara terpisah dari belanja operasional.

Berdasarkan tinjauan literatur, disimpulkan bahwa pemisahan kategori transfer antar pemerintahan dari kategori beban operasional dapat menjadi sebuah alternatif. Pemisahan ini juga lebih mendekatkan substansi transaksi yang akan dilaporkan dalam kategori beban operasional dengan aktivitas pemerintahan yang sesuai dengan definisi beban operasional.

Selanjutnya, untuk memperkuat tinjauan teoritis yang telah dilakukan, peneliti juga melakukan tinjauan praktis terhadap praktek transfer antar pemerintahan yang dilakukan oleh beberapa negara. Analisis konten dilakukan untuk melihat praktik pengelompokan beban pemerintah terutama beban transfer dalam laporan keuangan. Adapun informasi yang didapatkan sebagaimana pada Tabel 1.

Berdasarkan hasil tinjauan teoritis terhadap beberapa konsep transfer maka beban dari transaksi transfer antar pemerintah lebih tepat apabila diklasifikasikan sebagai beban transfer, yang merupakan klasifikasi terpisah dari kelompok beban operasional. Hasil yang sama juga ditunjukkan dari tinjauan praktis dimana penyajian beban transfer yang terpisah dari kelompok beban operasional ditemukan pada beberapa negara seperti Amerika Serikat dan Australia. Apabila melihat struktur LO saat ini, maka rumusan alternatif pemisahan beban transfer dari beban operasional terdiri dari dua alternatif.

Alternatif pertama adalah penyajian beban transfer dalam kelompok aktivitas non operasional. Penerapan alternatif ini

tidak memiliki dampak pada struktur LO yang ada saat ini, dimana penerapan alternatif baru dilakukan dengan perubahan *row set* akun-akun beban transfer yang semula berada pada kelompok aktivitas operasional ke kelompok aktivitas non operasional sebagaimana diilustrasikan pada Tabel 2.

Alternatif kedua adalah penyajian beban transfer dalam kelompok tersendiri. Penerapan alternatif ini tentunya akan merubah struktur LO sehingga nantinya akan terdapat tiga kelompok aktivitas yang disajikan yaitu aktivitas operasional, aktivitas transfer antar pemerintah, dan aktivitas non operasional sebagaimana diilustrasikan pada Tabel 3.

Alternatif penyajian beban transfer terpisah dari beban operasional akan meningkatkan akurasi nilai surplus/defisit operasional yang dilaporkan oleh pemerintah pusat. Para pengguna LKPP akan mendapatkan informasi yang lebih akurat terkait kinerja keuangan pemerintah yang berasal dari aktivitas operasional pemerintah melalui penyajian surplus/defisit operasional tanpa

Tabel 1 Hasil Tinjauan Praktis Penyajian Beban Transfer di Berbagai Negara

No	Daftar Negara	Standar Akuntansi	Penyajian Beban Transfer
1	Amerika Serikat	US GAAP	Beban transfer dicatat dalam akun <i>Intra-Governmental Transfers</i> yang disajikan terpisah dari beban operasional
2	Brazil	IFRS	Beban transfer dicatat dalam akun <i>Transfers Made</i> yang disajikan dalam satu pos operasional
3	Jepang	IFRS	Beban transfer dicatat dalam akun <i>Local Allocation Tax Grants</i> yang disajikan dalam satu pos operasional
4	Australia	AAS	Beban transfer dicatat dalam akun <i>Current and Capital Transfers</i> yang disajikan terpisah dari beban operasional
5	Inggris	IFRS	Beban transfer dicatat dalam akun <i>Grants and Subsidies</i> yang disajikan dalam satu pos operasional

Sumber: Data laporan keuangan, diolah peneliti

terdistorsi dengan keberadaan beban transfer yang bersumber dari penyaluran TKD. Selain itu, pemisahan beban transfer dengan kelompok beban operasional juga mempertegas karakteristik beban transfer yang berbeda dengan beban operasional dalam hal pengukuran kinerja capaian *output*. Tidak seperti capaian *output* beban operasional pemerintah pusat yang langsung bisa diukur melalui evaluasi aktivitas operasional entitas lingkup pemerintah pusat, capaian *output* beban transfer hanya bisa diukur melalui evaluasi aktivitas pemerintah daerah penerima TKD.

Penerapan alternatif pelaporan beban transfer melalui pemisahan penyajian beban transfer dari kelompok beban operasional sejalan dengan kerangka *decision usefulness theory* yang menitikberatkan pada relevansi informasi yang tersaji pada laporan keuangan dengan karakteristik kualitatif informasi yang dibutuhkan oleh pengguna. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Muliyati et al., 2021) yang menyatakan bahwa salah satu atribut penerapan prinsip *decision usefulness theory* dalam pelaporan keuangan di sektor

Tabel 2 Alternatif I Penyajian Beban Transfer

Pos Laporan Operasional	Tahun 202X
Aktivitas Operasional	
Pendapatan Operasional	xxx
Beban Operasional	xxx
Surplus/(Defisit) Operasional	xxx
Aktivitas Non Operasional	
Surplus/(Defisit) Non Operasional dari Transfer	xxx
Surplus/(Defisit) Non Operasional Lainnya	xxx
Surplus/(Defisit) Non Operasional	xxx
Surplus/(Defisit) LO	xxx

Sumber: Diolah peneliti

Tabel 3 Alternatif II Penyajian Beban Transfer

Pos Laporan Operasional	Tahun 202X
Aktivitas Operasional	
Pendapatan Operasional	xxx
Beban Operasional	xxx
Surplus/(Defisit) Operasional	xxx
Aktivitas Transfer	
Pendapatan Transfer	xxx
Beban Transfer	xxx
Surplus/(Defisit) Transfer	xxx
Aktivitas Non Operasional	
Surplus/(Defisit) Non Operasional Lainnya	xxx
Surplus/(Defisit) Non Operasional	xxx
Surplus/(Defisit) LO	xxx

Sumber: Diolah peneliti

pemerintahan adalah terpenuhinya karakteristik kualitatif dalam SAP.

Prinsip pengakuan dan pengukuran beban transfer oleh pemerintah pusat berdasarkan SAP saat ini lebih didasarkan pada peristiwa penyaluran TKD dari RKUN ke RKUD atau rekening lainnya yang disahkan oleh BUD. Penyesuaian atas nilai beban transfer kemudian akan dilakukan pada tanggal pelaporan ketika terdapat ketetapan formal adanya kekurangan penyaluran TKD. Penerapan prinsip akuntansi TKD dalam SAP tersebut mengabaikan adanya potensi hak dan kewajiban pada masing-masing pihak yang menyertai penyaluran TKD sebagai akibat adanya pengaturan mengikat pada peraturan perundang-undangan yang mengatur TKD. Kondisi ini dirasa belum ideal dalam penerapan prinsip akuntansi akrual pada transaksi transfer antar pemerintah di Indonesia (Huda & Nordiawan, 2018).

Berbeda dengan prinsip akuntansi beban transfer yang ada SAP, prinsip utama pelaporan beban transfer pada IPSAS 48 *transfer expenses* telah memperhatikan eksistensi *binding arrangement* atau pengaturan mengikat. Identifikasi pengaturan mengikat pada IPSAS 48 memiliki implikasi signifikan pada bagaimana entitas pemerintah mengakui dan melaporkan beban transfer. Konsep pengaturan mengikat telah didefinisikan pada IPSAS 47 *revenue*, yaitu suatu kesepakatan yang menciptakan hak dan kewajiban yang dapat dipaksakan secara hukum bagi para pihak yang terlibat. Eksistensi pengaturan mengikat dalam konteks IPSAS 47 memengaruhi cara pandang pengakuan pendapatan dalam laporan keuangan sektor publik, terutama dalam

menentukan apakah ada kewajiban kinerja yang harus dipenuhi.

Untuk menerapkan prinsip akuntansi beban transfer sesuai IPSAS 48 *transfer expenses* pada proses bisnis TKD di pemerintah Indonesia, perlu dilakukan identifikasi eksistensi pengaturan mengikat pada peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang proses bisnis penyaluran TKD. Untuk mendapatkan pemahaman yang mendalam, telah dilakukan wawancara kepada beberapa informan yang terlibat dalam proses bisnis penyaluran TKD. Informasi yang diperoleh kemudian dijadikan rujukan untuk melakukan identifikasi keberadaan pengaturan mengikat. Hasil analisis terhadap dokumen peraturan-peraturan terkait TKD maka tidak ditemukan adanya istilah pengaturan mengikat dalam penyaluran TKD. Namun apabila dilihat dari definisi pengaturan mengikat, erat kaitannya dengan makna *specific grant* atau *earmarked* dalam konteks TKD.

Konsep *specific grant* atau *earmarked grant* dalam UU Nomor 1 tahun 2022 berhubungan dengan konsep TKD yang ditentukan penggunaannya. Berdasarkan alur pikir tersebut, maka konsep pengaturan mengikat pada IPSAS 48 *transfer expenses* dapat diterapkan pada TKD yang ditentukan penggunaannya. Konsekuensinya, terdapat kewajiban pemerintah daerah sebagai penerima TKD untuk melaksanakan program/kegiatan tertentu yang disyaratkan oleh pemerintah pusat sebagai pemberi TKD. Berdasarkan hasil pendalaman terhadap informasi hasil wawancara, mekanisme penyaluran TKD dapat dipisahkan berdasarkan eksistensi pengaturan mengikat.

Mekanisme Penyaluran TKD dengan Pengaturan mengikat meliputi DAU *specific grant*, DAK, dan DD *earmarked*, di mana penggunaan dana ditentukan oleh pemerintah pusat melalui peraturan yang mengatur tata cara penyaluran. Sementara mekanisme penyaluran TKD tanpa perjanjian mengikat meliputi DAU *block grant*, DBH, Dana otsus, Dana keistimewaan DIY, dan DD *non-earmark*, di mana penggunaan dana diserahkan kepada pemerintah daerah sesuai dengan urusan yang menjadi kewenangannya.

Selain perbedaan prinsip pada kewajiban masing-masing entitas dalam mengidentifikasi eksistensi pengaturan mengikat, perbedaan prinsip antara SAP dengan IPSAS juga terletak pada pengakuan dan pengukuran beban transfer yang bersumber dari adanya kewajiban hukum seperti dalam kasus kurang salur TKD. Sesuai dengan prinsip akuntansi TKD berdasarkan SAP yang saat ini berlaku, pengakuan beban transfer yang berasal dari kurang salur TKD diakui pada saat terdapat dokumen formal yang menyatakan adanya hak pemerintah daerah atas TKD yang belum direalisasikan dan diukur sebesar nilai yang belum disalurkan tersebut. Secara spesifik PMK Nomor 229/PMK.05/2022 mengatur apabila belum ada ketetapan nilai kurang salur melalui Keputusan Menteri Keuangan di tanggal pelaporan, maka hasil rekonsiliasi atau verifikasi perhitungan kurang salur dapat dijadikan dasar pengakuan kewajiban diestimasi dan beban transfer. Nilai beban transfer diukur sebesar nilai kewajiban diestimasi pada berita acara nota kesepakatan final (BA NKF) atau dokumen lain yang dipersamakan.

Berdasarkan hasil wawancara kepada beberapa informan kunci, pengakuan beban transfer atas kekurangan penyaluran DBH dengan pendekatan kewajiban diestimasi berdampak pada waktu yang dibutuhkan untuk melakukan finalisasi LKPP. Nilai final beban transfer yang harus disajikan pada LO LKPP harus menunggu nilai perhitungan kewajiban diestimasi berdasarkan BA NKF pada K/L yang melaporkan realisasi pendapatan sebagai objek DBH. Kondisi tersebut dirasa kurang ideal dalam hal ketepatan waktu penyusunan laporan keuangan.

Apabila merujuk pada IPSAS 48 *transfer expenses*, beban transfer atas kurang salur DBH seharusnya diakui dengan pendekatan provisi. Sejalan dengan pengembangan PSAP tentang provisi, kewajiban kontinjensi, dan aset kontinjensi, suatu provisi diakui jika entitas memiliki kewajiban kini yaitu kewajiban hukum sebagai akibat peristiwa masa lalu dan terdapat kemungkinan besar pengeluaran sumber daya ekonomi dan/atau potensi jasa yang dibutuhkan untuk menyelesaikan kewajiban, serta estimasi andal atas jumlah kewajiban dapat dibuat.

Pendekatan provisi yang diakui berdasarkan estimasi andal tersebut dirasa dapat menjadi solusi permasalahan ketepatan waktu penyajian beban transfer yang sebelumnya diakui melalui pendekatan kewajiban diestimasi. Seringkali perhitungan estimasi suatu kewajiban tidak dapat diselesaikan pada tanggal pelaporan. Oleh karena itu, PSAP tentang provisi, kewajiban kontinjensi, dan aset kontinjensi memberikan kaidah bahwa estimasi dampak keuangan

dapat ditentukan oleh entitas berdasarkan pertimbangan manajemen yang didasarkan pada pengalaman atas transaksi sejenis. Dengan demikian, pengakuan beban transfer atas kurang salur DBH atas dasar pengakuan provisi dapat dilakukan berdasarkan estimasi terbaik berdasarkan pertimbangan manajemen tanpa harus menunggu BAKN.

Penerapan prinsip akuntansi beban transfer pada IPSAS 48 yang memperhatikan eksistensi pengaturan mengikat pada ketentuan TKD serta menggunakan pendekatan provisi pada saat terdapat kekurangan penyaluran TKD dirasa dapat menjadi alternatif dalam rangka penyempurnaan prinsip pengakuan dan pengukuran beban transfer pada SAP. Berdasarkan penerapan kedua prinsip tersebut, maka pengakuan dan pengukuran beban transfer pada Penyaluran TKD akan menjadi sebagai berikut: **Pertama** pada saat pemerintah pusat menyalurkan TKD namun pemerintah daerah belum memenuhi kewajibannya, maka pemerintah pusat akan mengakui aset hak transfer. Aset hak transfer tersebut akan dihentikan pengakuannya dan dilakukan pengakuan beban transfer ketika pemerintah daerah telah memenuhi kewajibannya. Beban transfer diukur sebesar aset hak transfer yang dihentikan pengakuannya. Kondisi ini diterapkan pada DAU *specific grant*, DAK, dan DD earmarked yang telah disalurkan pemerintah pusat namun belum direalisasikan pemerintah daerah.

Sebaliknya, ketika pemerintah daerah telah memenuhi kewajibannya namun pemerintah pusat belum menyalurkan TKD, maka pemerintah pusat akan mengakui kewajiban dan

beban transfer. Kondisi ini diterapkan pada pembayaran PPPK pada DAU *specific grant*.

Kedua, pada saat muncul kewajiban hukum kepada pemerintah pusat untuk menyalurkan TKD, maka akan berakibat pada pengakuan provisi, sehingga pemerintah pusat juga akan mengakui beban transfer. Nilai beban transfer sebesar provisi yang diukur sesuai dengan standar akuntansi yang mengatur provisi. Kondisi ini diterapkan pada kurang bayar DBH.

Apabila penyaluran TKD tidak diawali dengan munculnya kewajiban hukum penyaluran TKD, maka pemerintah pusat mengakui beban transfer saat tanggal transfer. Nilai beban transfer sebesar jumlah tercatat dana yang ditransfer. Kondisi ini diterapkan pada penyaluran DBH, DAU *block grant*, dana otonomi khusus, dana keistimewaan DIY, dan DD *non-earmarked*.

Penerapan prinsip pengakuan dan pengukuran beban transfer berdasarkan IPSAS 48 akan berdampak pada akurasi penyajian beban transfer pada LO LKPP. Nilai beban transfer yang disajikan pada LO LKPP sudah memperhitungkan seluruh hak dan kewajiban pemerintah pusat kepada pemerintah daerah terkait TKD. Identifikasi eksistensi pengaturan mengikat saat pengakuan beban transfer juga akan memperkecil *gap* antara penyajian kinerja keuangan dengan capaian kinerja TKD, dimana waktu pengakuan beban lebih selaras dengan waktu pencapaian *output* TKD saat pemerintah daerah menyelesaikan kewajibannya. Selain itu, pengakuan beban transfer atas kekurangan penyaluran DBH yang diukur dengan prinsip provisi juga akan mempercepat

penyelesaian LKPP. Dengan demikian, alternatif pengakuan dan pengukuran beban transfer dengan menerapkan prinsip IPSAS 48 sejalan dengan kerangka *decision usefulness theory* yang menitikberatkan pada relevansi informasi yang tersaji di laporan keuangan terhadap karakteristik informasi yang dibutuhkan oleh pengguna.

KESIMPULAN DAN SARAN

Pelaporan beban transfer oleh pemerintah pusat saat ini dirasa masih memiliki beberapa permasalahan yang berpotensi mengurangi tingkat akuntabilitas pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara. Penyajian beban transfer sebagai beban operasional dirasa dapat mendistorsi kinerja keuangan dari aktivitas operasional pemerintah pusat yang sebenarnya. Sementara prinsip pengakuan dan pengukuran beban transfer dirasa belum sepenuhnya menerapkan prinsip akuntansi akrual. Penelitian ini memberikan alternatif solusi atas permasalahan tersebut melalui tiga kesimpulan utama. Pertama, beban transfer, yang melibatkan aliran dana antar entitas pemerintah umumnya dipisahkan dari kelompok beban operasional karena tujuan utamanya untuk redistribusi fiskal atau pendanaan proyek tertentu yang tidak secara langsung terkait dengan pengeluaran rutin untuk barang dan jasa. Pemisahan penyajian ini akan berdampak pada penyajian surplus/defisit operasional yang lebih akurat dan mempertegas karakteristik beban transfer yang berbeda dengan beban operasional dalam pengukuran kinerja capaian *output*. Kedua, konsep

binding arrangement atau pengaturan mengikat sesuai IPSAS 48 *transfer expenses* dapat diterapkan pada pengakuan dan pengukuran beban transfer untuk TKD yang ditentukan penggunaannya seperti DAU *specific grant*, DAK fisik, dan DD *earmarked*. Prinsip pengakuan dan pengukuran beban transfer dengan mempertimbangkan eksistensi pengaturan mengikat tersebut akan memperkecil gap antara kinerja keuangan dan kinerja capaian *output*. Ketiga, pengakuan dan pengukuran beban transfer atas kurang salur DBH dapat menggunakan pendekatan provisi berdasarkan estimasi yang andal. Dengan demikian, pengakuan beban transfer atas kurang salur DBH dapat dilakukan berdasarkan estimasi terbaik hasil pertimbangan manajemen tanpa harus menunggu BA NKF sehingga dapat mempercepat asersi final.

Dalam rangka meningkatkan perbaikan penyajian beban transfer, beberapa rekomendasi dapat diberikan kepada *stakeholder* terkait. Pertama, dalam rangka mendukung pelaksanaan alternatif penyajian beban transfer, perlu dilakukan penyempurnaan PSAP yang diatur lebih lanjut melalui PMK terkait penyajian laporan keuangan untuk penyempurnaan konsep pengelompokkan beban yaitu dengan memisahkan penyajian beban transfer dari kelompok beban operasional. Kedua, perlu adanya pengembangan PSAP dan kebijakan akuntansi terkait transfer dengan mengadopsi prinsip IPSAS 48 *transfer expenses*. Kebijakan tersebut meliputi pencatatan kewajiban transfer, pengakuan beban transfer, dan pengakuan provisi. Ketiga, perlu adanya penyelarasan kebijakan akuntansi beban

transfer yang berasal dari timbulnya kewajiban dengan prinsip provisi. Keempat, untuk melengkapi tinjauan atas standar dan kebijakan akuntansi TKD secara komprehensif perlu dilakukan kajian lanjutan terkait dengan pendapatan transfer.

IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Fokus dalam penelitian ini adalah alternatif pelaporan beban transfer pada lingkup pemerintah pusat. Dengan demikian terdapat peluang penelitian selanjutnya untuk meneliti alternatif pelaporan pendapatan transfer pada lingkup pemerintah daerah sehingga dapat menghasilkan alternatif pelaporan transfer antar pemerintah secara komprehensif. Selain itu, dalam melakukan analisis, penelitian ini tidak terdapat informasi dari perspektif pengguna LO, sebagai contoh lembaga pemerintah, akademisi, dan *stakeholders* lainnya, dimana informasi tersebut dapat mendukung hasil analisis berupa rekomendasi kebijakan yang sesuai dengan ekspektasi para pengguna laporan keuangan pemerintah pusat, khususnya LO.

REFERENSI

- Astriana, S., & Khoirunurrofik, K. (2024). Desentralisasi fiskal dan kinerja tata kelola pemerintahan: Bukti empiris dari tingkat kabupaten kota di Indonesia. *Jurnal Ekonomi Dan Kebijakan Pembangunan*, 13(1), 15–29. <https://doi.org/10.29244/jekp.13.1.2024.15-29>
- Creswell, J. W., & Creswell, J. D. (2018). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches* (5th ed.). SAGE Publications.
- Dahana, G. S. M., & Purnomowati, N. H. (2022). The effect of government accounting standard application on the quality of financial statements (Study on regional apparatus organizations of Karanganyar Regency). *Akumulasi: Indonesian Journal of Applied Accounting and Finance*, 1(1), 38–53. <https://doi.org/10.20961/akumulasi.v1i1.273>
- Efendi, R., Dewi, F. G., & Gamayuni, R. R. (2018). Usefulness analysis of accrual based accounting information on local government financial statement: A qualitative study. *International Journal of Scientific and Technology Research*, 7(11), 10–21.
- Fadli, M. R. (2021). Memahami desain metode penelitian kualitatif. *Humanika*, 21(1), 33–54. <https://doi.org/10.21831/hum.v21i1.38075>
- Goudswaard, K., & Caminada, K. (2016). Social security contributions: Economic and publik finance considerations. *International Social Security Review*, 68(4), 25–45. https://doi.org/10.1111/issr.12086?urlappend=%3Futm_source%3DResearchgate.net%26utm_medium%3Darticle
- Huda, A. M., & Nordiawan, D. (2018). The application of the contingency model and soft systems methodology to reconstruct the intergovernmental transfer system: lessons learned from the implementation of accrual-based accounting in Indonesia. 55(lac

- 2017), 195–200.
<https://doi.org/10.2991/iac-17.2018.35>
- International Monetary Fund. (2013). *Public financial management and its emerging architecture* (M. Cangiano, T. Curristine, & L. Michel, Eds.). International Monetary Fund.
- International Monetary Fund. (2014). *Government finance statistics manual 2014*. International Monetary Fund.
<https://doi.org/10.5089/9781589061361.069>
- Kementerian Keuangan. (2022). *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 229/PMK.05/2022 Tahun 2022 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Transfer ke Daerah*.
- Kryeziu, R. (2021). Opinions of theorists about public finance and their reflection on the development of the economy and the state. *International Journal of Public Finance*, 6(1), 47–62.
<https://doi.org/10.30927/ijpf.884569>
- Malla, M. H., & Pathranarakul, P. (2022). Fiscal policy and income inequality: The critical role of institutional capacity. *Economies*, 16.
<https://doi.org/https://doi.org/10.3390/economies10050115>
- Muliyati, D., Amir, A. M., Zahra, F., Ridwan, Yamin, N. Y., Pakkawaru, M. I., & Masruddin. (2021). The effect of the adoption of government accounting standards, apparatus competence and accounting information system on the quality of local government financial reports. *Proceedings of the International Conference on Strategic Issues of Economics, Business and, Education (ICoSIEBE 2020)*, 163(ICoSIEBE 2020), 323–326.
<https://doi.org/10.2991/aebmr.k.210220.057>
- Ouda, H. A. G., & Klischewski, R. (2019). Accounting and politicians: A theory of accounting information usefulness. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 31(4), 496–517.
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2018-0113>
- Parmenter, D. (2015). *Key performance indicators: Developing, implementing, and using winning KPIs* (3rd ed.). John Wiley & Sons.
- Pemerintah Pusat. (2022). *Undang-undang (UU) Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah*.
- Ruano, J. M. (2017). Functional federalism in a complex state: The case of Spain. *The Palgrave Handbook of Decentralisation in Europe* (pp. 77–101). Springer International Publishing.
https://doi.org/10.1007/978-3-319-32437-1_4
- Sugiyono. (2020). *Metode penelitian kuantitatif, kualitatif, dan R&D*. Alfabeta, CV.