LAMPIRAN
PERATURAN MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA
NOMOR : 221/PMK.05/2020
TENTANG : PERNYATAAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL NOMOR 10 KEBIJAKAN AKUNTANSI, PERUBAHAN KEBIJAKAN AKUNTANSI, KESALAHAN, PERUBAHAN ESTIMASI AKUNTANSI, DAN OPERASI YANG DIHENTIKAN (REVISI 2020)

PERNYATAAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL NOMOR 10 KEBIJAKAN AKUNTANSI, PERUBAHAN KEBIJAKAN AKUNTANSI, KESALAHAN, PERUBAHAN ESTIMASI AKUNTANSI, DAN OPERASI YANG DIHENTIKAN (REVISI 2020)

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN
BERBASIS AKRUAL
PERNYATAAN NO 10

KEBIJAKAN AKUNTANSI, PERUBAHAN KEBIJAKAN AKUNTANSI, KESALAHAN, PERUBAHAN ESTIMASI AKUNTANSI, DAN OPERASI YANG DIHENTIKAN (REVISI 2020)

DAFTAR ISI

	Paragraf
PENDAHULUAN	1 - 3
TUJUAN	1 -2
RUANG LINGKUP	3
DEFINISI	4
MATERIALITAS	5
KEBIJAKAN AKUNTANSI	6 - 9
KONSISTENSI KEBIJAKAN AKUNTANSI	10
PERUBAHAN KEBIJAKAN AKUNTANSI	11 - 15
PENERAPAN PERUBAHAN KEBIJAKAN AKUNTANSI	16 - 23
PENGUNGKAPAN	24
KESALAHAN	25 - 36
PENGEMBALIAN KELEBIHAN PENERIMAAN PENDAPATAN	37 - 38
PERUBAHAN ESTIMASI AKUNTANSI	39 - 48
OPERASI YANG DIHENTIKAN	49 - 54
TANGGAL EFEKTIF	55
DASAR KESIMPULAN (*BASIS FOR CONCLUSIONS*)	-
PANDUAN IMPLEMENTASI	-
CONTOH ILUSTRASI	-

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN
PERNYATAAN NO 10
KEBIJAKAN AKUNTANSI, PERUBAHAN KEBIJAKAN AKUNTANSI, KESALAHAN, PERUBAHAN ESTIMASI AKUNTANSI, DAN OPERASI YANG DIHENTIKAN (REVISI 2020)

Paragraf yang ditulis dengan huruf tebal dan miring adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam konteks paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan.

PENDAHULUAN

Tujuan

1. Tujuan Pernyataan Standar ini adalah untuk menentukan kriteria dalam pemilihan dan perubahan kebijakan akuntansi, bersama dengan perlakuan akuntansi dan pengungkapan atas perubahan kebijakan akuntansi, perubahan estimasi akuntansi, koreksi kesalahan serta operasi yang dihentikan.

2. Pernyataan standar ini ditujukan untuk meningkatkan relevansi dan keandalan laporan keuangan entitas, dan keterbandingan laporan keuangan tersebut antar waktu dan dengan laporan keuangan entitas lain.

Ruang Lingkup

3. ***Standar ini diterapkan dalam rangka memilih dan menerapkan kebijakan akuntansi, perubahan kebijakan akuntansi, perubahan estimasi akuntansi, koreksi kesalahan periode sebelumnya dan operasi yang dihentikan.***

DEFINISI

4. ***Berikut ini adalah istilah-istilah yang digunakan dalam Pernyataan Standar dengan pengertian:***

<u>Kebijakan akuntansi</u> adalah prinsip-prinsip, dasar-dasar, konvensi konvensi, aturan-aturan, dan praktik-praktik spesifik yang dipilih suatu entitas pelaporan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan.

<u>Perubahan kebiiakan akuntansi</u> adalah perubahan pilihan dari berbagai kebijakan akuntansi yang tersedia dalam SAP umumnya dan PSAP khususnya menjadi sebuah kebijakan akuntansi yang lain dibanding kebijakan akuntansi periode lalu bagi entitas.

<u>Tidak praktis,</u> Penerapan suatu pengaturan menjadi tidak praktis ketika entitas tidak dapat menerapkannya setelah seluruh usaha yang rasional dilaksanakan. Untuk suatu periode sebelumnya, tidak praktis untuk menerapkan perubahan kebijakan akuntansi dan mengoreksi kesalahan secara retrospektif, jika:

(a) Dampak penerapan retrospektif tidak dapat ditentukan;
(b) Penerapan retrospektif membutuhkan asumsi tentang apa yang diinginkan oleh pemerintah pada periode tersebut; atau
(c) Penerapan retrospektif membutuhkan estimasi yang signifikan atas suatu jumlah dan tidak mungkin untuk membedakan secara obyektif informasi mengenai estimasi yang:

i. Menyediakan bukti atas suatu kondisi yang ada pada tanggal di saat jumlah tersebut diakui, diukur atau diungkapkan; dan
ii. Tersedia ketika laporan keuangan periode sebelumnya telah diotorisasi untuk terbit.

<u>Kesalahan periode sebelumnya</u> adalah pencatatan atau penyajian yang tidak sesuai dengan seharusnya dan dikoreksi dalam laporan keuangan tahun berjalan yang timbul dari kegagalan untuk menggunakan atau kesalahan penggunaan informasi andal yang:

(a) Tersedia pada saat laporan keuangan periode tersebut diotorisasi untuk terbit; dan
(b) Secara rasional dapat diperoleh dan digunakan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan tersebut.

Kesalahan tersebut termasuk dampak kesalahan perhitungan matematis, kesalahan penerapan kebijakan akuntansi, kekeliruan atau kesalahan interpretasi fakta serta kecurangan.

<u>Koreksi</u> adalah tindakan pembetulan laporan keuangan agar akun/pos yang tersaji dalam laporan keuangan entitas menjadi sesuai dengan yang seharusnya

<u>Operasi yang dihentikan</u> adalah penghentian sebagian atau seluruh tugas dan fungsi suatu entitas tertentu yang dapat mengakibatkan beralihnya aset, dan kewajiban, serta berhentinya operasi
<u>Estimasi akuntansi</u> adalah perkiraan elemen laporan keuangan, item atau akun karena tidak adanya pengukuran yang tepat dan mempunyai dampak terhadap laporan keuangan

<u>Perubahan estimasi akuntansi</u> adalah revisi estimasi karena terdapat informasi baru, tambahan pengalaman dalam mengestimasi, atau perkembangan lain

<u>Pos</u> adalah kumpulan akun sejenis yang ditampilkan pada lembar muka laporan keuangan

<u>Retrospektif</u> adalah penerapan kebijakan akuntansi baru yang berdampak pada laporan keuangan pada periode sebelumnya
<u>Prospektif</u> adalah penerapan kebijakan akuntansi baru yang hanya berdampak pada periode

berjalan dan periode selanjutnya.

Materialitas

5. Kelalaian untuk mencantumkan atau kesalahan dalam mencatat pos pos laporan keuangan adalah material jika, baik secara sendiri atau bersama, dapat mempengaruhi pengambilan keputusan ekonomi pengguna laporan keuangan. Materialitas tergantung pada ukuran dan sifat dari kelalaian untuk mencantumkan atau kesalahan dalam mencatat tersebut dengan memperhatikan kondisi terkait. Ukuran atau sifat dari pos laporan keuangan atau gabungan keduanya dapat menjadi faktor penentu.

KEBIJAKAN AKUNTANSI

PEMILIHAN DAN PENERAPAN KEBIJAKAN AKUNTANSI

6. ***Ketika suatu PSAP secara spesifik mengatur suatu transaksi, peristiwa atau kondisi tertentu, maka kebijakan akuntansi yang diterapkan menggunakan PSAP dimaksud.***

7. Standar Akuntansi Pemerintahan menentukan kebijakan akuntansi untuk menghasilkan laporan keuangan yang berisi informasi relevan dan andal atas traksaksi, peristiwa dan kondisi lain. Kebijakan akuntansi tersebut tidak perlu diterapkan ketika dampak penerapannya tidak material. Akan tetapi, adalah tidak tepat untuk membuat, atau membiarkan ketidaktepatan, penyimpangan dari SAP untuk mencapai suatu penyajian tertentu atas posisi keuangan, kinerja keuangan dan arus kas.

8. ***Dalam hal tidak ada PSAP yang secara spesifik mengatur transaksi, peristiwa atau kondisi tertentu, entitas menggunakan pertimbangan dalam mengembangkan dan menerapkan suatu kebijakan akuntansi, dengan mengacu pada sumber-sumber berikut ini, dengan hierarki:***

(a) ***Ketentuan dalam PSAP yang mengatur hal serupa dan berhubungan dengan kondisi, situasi atau transaksi terkait;***

(b) ***Definisi, kriteria pengakuan dan pengukuran untuk aset, kewajiban, pendapatan-LO, beban, pendapatan-LRA, belanja, pembiayaan, arus kas dan perubahan ekuitas yang dijelaskan dalam Kerangka Konseptual.***

9. ***Dalam melakukan penilaian sebagaimana dinyatakan dalam paragraf 8, entitas juga dapat mempertimbangkan (a) pernyataan standar terkini yang diterbitkan oleh penyusun standar dan (b) praktik akuntansi yang sehat dan berterima umum baik di sektor pemerintah maupun sektor swasta, tetapi hanya sebatas yang tidak bertentangan dengan sumber-sumber sebagaimana dinyatakan dalam paragraf 8. Contoh pernyataan standar terkini diantaranya adalah pernyataan yang diterbitkan oleh International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB).***

KONSISTENSI KEBIJAKAN AKUNTANSI

10. ***Entitas memilih dan menerapkan kebijakan akuntansi secara konsisten untuk transaksi, peristiwa lainnya, dan kondisi yang sejenis, kecuali suatu PSAP secara spesifik mengizinkan pengelompokan pos-pos dengan kebijakan akuntansi yang berbeda merupakan hal yang tepat. Jika suatu PSAP mengizinkan pengelompokan tersebut, maka suatu kebijakan akuntansi yang tepat harus dipilih dan diterapkan secara konsisten untuk setiap kelompok tersebut.***

PERUBAHAN KEBIJAKAN AKUNTANSI

11. ***Suatu entitas mengubah kebijakan akuntansi hanya apabila:***

(a) ***Disyaratkan oleh suatu PSAP, atau***

(b) ***Perubahan kebijakan akuntansi tersebut akan menghasilkan informasi yang lebih andal dan relevan terkait dengan pengaruh transaksi, peristiwa serta kondisi lain dalam penyajian laporan keuangan entitas.***

12. Pengguna laporan keuangan diharapkan mampu membandingkan laporan keuangan suatu entitas antarperiode untuk mengidentifikasi perubahan posisi keuangan, kinerja dan arus kasnya. Selanjutnya, kebijakan akuntansi yang sama diterapkan untuk setiap periode dan dari satu periode ke periode berikutnya, kecuali perubahan dalam kebijakan akuntansi tersebut memenuhi kriteria sebagaimana paragraf 10.

13. ***Suatu perubahan dari satu basis akuntansi ke basis akuntansi lainnya termasuk dalam perubahan kebijakan akuntansi.***

14. ***Suatu perubahan dalam perlakuan akuntansi, pengakuan, atau pengukuran suatu transaksi, peristiwa, atau kondisi dalam satu basis akuntansi dianggap sebagai perubahan kebijakan akuntansi.***

15. ***Tidak termasuk dalam perubahan kebijakan akuntansi:***

(a) ***Penerapan suatu kebijakan akuntansi untuk transaksi, peristiwa atau kondisi lain yang berbeda secara substansi dari penerapan sebelumnya; dan***

(b) ***Penerapan suatu kebijakan akuntansi baru untuk transaksi, peristiwa atau kondisi lain yang tidak terjadi sebelumnya.***

PENERAPAN PERUBAHAN KEBIJAKAN AKUNTANSI

16. ***Bergantung pada paragraf 20:***

(a) ***Entitas mencatat perubahan kebijakan akuntansi akibat penerapan awal suatu PSAP sebagaimana yang diatur dalam ketentuan transisi dalam PSAP tersebut, jika ada, dan***

(b) ***Jika entitas mengubah kebijakan akuntansi untuk penerapan awal suatu PSAP yang tidak mengatur ketentuan transisi untuk perubahan tersebut atau perubahan kebijakan akuntansi secara sukarela, maka entitas menerapkan perubahan tersebut secara retrospektif.***

17. ***Ketika perubahan kebijakan akuntansi diterapkan secara retrospektif sesuai paragraph, maka entitas menyesuaikan saldo awal ekuitas dan setiap komponen yang terpengaruh untuk periode penyajian tahun berjalan seolah-olah kebijakan akuntansi baru tersebut sudah diterapkan sebelumnya.***

18. ***Dalam hal terjadi perubahan kebijakan akuntansi, penerapan retrospektif disyaratkan tanpa melakukan penyajian kembali laporan keuangan yang telah diotorisasi untuk terbit.***

19. ***Dampak kumulatif yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi yang berpengaruh pada laporan keuangan periode sebelumnya disajikan pada Neraca, dan/atau Laporan Perubahan Ekuitas serta diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.***

20. ***Apabila entitas tidak dapat menentukan dampak kumulatif penerapan kebijakan tersebut untuk seluruh periode sebelumnya, entitas dapat menentukan dampak kumulatifmulaiperiode yang paling memungkinkan dalam menerapkan kebijakan baru.***

21. ***Dalam hal penerapan retrospektif tidak praktis dilakukan, maka entitas dapat menerapkan secara prospektif atas dampak perubahan kebijakan akuntansi sejak tanggal praktis paling awal.***

22. Penerapan *retrospektif* tidak praktis jika dampak kumulatif atas penerapan perubahan kebijakan tidak dapat ditentukan secara obyektif untuk seluruh periode sebelumnya atau membutuhkan biaya dan tenaga yang besar.

23. Dalam hal terjadi perubahan kebijakan akuntansi atau basis akuntansi, entitas tidak menyajikan kembali laporan keuangan periode terakhir dengan kebijakan akuntansi atau basis akuntansi yang baru. Laporan keuangan periode sebelumnya disandingkan dengan laporan periode berjalan dengan kebijkan akuntansi atau basis standar akuntansi masing-masing.

PENGUNGKAPAN

24. ***Bila entitas melakukan perubahan kebijakan akuntansi, entitas mengungkapkan:***

(a) ***sifat perubahan kebijakan akuntansi;***
(b) ***alasan penerapan kebijakan akuntansi baru memberikan informasi yang lebih andal dan relevan;***
(c) ***nilai penyesuaian untuk setiap item laporan keuangan yang terdampak perubahan kebijakan akuntansi untuk periode berjalan dan setiap periode sebelumnya yang disajikan, sepanjang memungkinkan;***

(d) ***laporan keuangan periode berikutnya tidak perlu mengulangi pengungkapan yang sama; dan***
(e) ***dalam hal perubahan kebijakan akuntansi disebabkan adanya penerapan pernyataan standar akuntansi pemerintahan yang baru, makapengungkapan ditambahkan dengan judul standar yang baru dan tanggal efektif penerapan standar tersebut.***

KESALAHAN

25. Kesalahan mungkin timbul dalam pengakuan, pengukuran atau pengungkapan unsur-unsur laporan keuangan yang disebabkan antara lain karena:

(a) keterlambatan bukti transaksi;
(b) kesalahan perhitungan matematis;
(c) kesalahan penerapan kebijakan akuntansi;
(d) kekeliruan atau kesalahan interpretasi fakta; serta
(e) kecurangan.

26. Laporan keuangan tidak sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan apabila terdapat kesalahan material, atau kesalahan tidak material yang disengaja untuk menyajikan nilai tertentu dalam laporan keuangan.

27. ***Kesalahan yang ditemukan pada periode tahun berjalan dan kesalahan yang ditemukan setelah tanggal neraca, sebelum laporan keuangan diotorisasi untuk terbit, dilakukan penyesuaian dalam laporan keuangan tahun berjalan.***

28. Setiap kesalahan harus dilakukan penyesuaian/dikoreksi segera setelah diketahui.

29. ***Kesalahan atas pencatatan aset yang terjadi pada periode periode sebelumnya apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diotorisasi untuk terbit, koreksi dilakukan dengan pembetulan pada akun aset bersangkutan dan akun lain yang terkait.***

30. Contoh kesalahan pencatatan perolehan aset selain kas antara lain adanya kemahalan harga atas perolehan aset tetap, kekurangan volume pekerjaan yang diketahui setelah laporan keuangan diotorisasi untuk terbit, kesalahan tersebut dilakukan pembetulan pada akun aset yang bersangkutan dan ekuitas.

31. ***Kesalahan atas pencatatan pendapatan-LRA dan belanja yang terjadi pada periode-periode sebelumnya, apabila laporan keuangan 8 periode tersebut sudah diotorisasi untuk terbit, dilakukan koreksi dengan pembetulan pada akun LP SAL dan akun Neraca terkait.***

32. ***Kesalahan atas pencatatan pendapatan-LO dan beban yang terjadi pada periode-periode sebelumnya, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diotorisasi untuk terbit, dilakukan koreksi pada akun ekuitas dan akun neraca terkait.***

33. ***Kesalahan atas pencatatan penerimaan dan pengeluaran pembiayaan yang terjadi pada periode-periode sebelumnya, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diotorisasi untuk terbit, dilakukan dengan pembetulan pada akun LP SAL dan akun Neraca terkait.***

34. ***Kesalahan atas pencatatan kewajiban yang terjadi pada periode-periode sebelumnya, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diotorisasi untuk terbit, dilakukan dengan pembetulan pada akun kewajiban yang bersangkutan dan akun terkait.***

35. ***Koreksi atas kesalahan yang terjadi setelah laporan keuangan diotorisasi untuk terbit diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan.***

36. Tanggal laporan keuangan diotorisasi untuk terbit adalah tanggal saat audit laporan keuangan telah selesai sebagaimana yang dinyatakan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan auditor eksternal atau tanggal saat pemerintah menyatakan bertanggung jawab atas laporan keuangan, apabila laporan keuangan tersebut tidak diaudit.

PENGEMBALIAN KELEBIHAN PENERIMAAN PENDAPATAN

37. Pengembalian kelebihan penerimaan pendapatan yang terjadi pada periode sebelumnya diakui sebagai pengurang realisasi pendapatan pada tahun berjalan.

38. Dalam suatu operasi normal pemerintah dapat terjadi pengembalian kelebihan penerimaan pendapatan, baik pada tahun berjalan maupun pada saat laporan keuangan telah diotorisasi terbit. Pengembalian penerimaan pendapatan setelah laporan keuangan diotorisasi bukan merupakan kesalahan periode sebelumnya, sehingga pengembalian kelebihan penerimaan pendapatan tersebut tidak diperlakukan sebagai koreksi kesalahan sebagaimana diatur dalam paragraf 31 dan 32, namun sebagai pengurang realisasi pendapatan LRA maupun pendapatan LO tahun berjalan.

PERUBAHAN ESTIMASI AKUNTANSI

39. Tidak semua akun dalam laporan keuangan dapat diukur dengan tepat, sebagian pos atau akun dilaporkan dengan dasar estimasi umur ekonomis, estimasi ketertagihan, dan estimasi akuntansi yang lain. Estimasi mencakup pertimbangan berdasarkan informasi yang andal dan mutakhir. Estimasi diperlukan antara lain dalam menentukan:

(a) Persediaan usang.
(b) Penyisihan piutang pajak yang berisiko tidak tertagih.
(c) Masa manfaat atau pola penggunaan manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan atau potensi Jasa yang berasal dari aset yang disusutkan/diamortisasi.
(d) Pendapatan pajak;
(e) Kewajiban garansi.

40. Metode estimasi terpilih dan alasan pilihan diungkapkan pada Catatan Atas Laporan Keuangan.

41. Estimasi perlu direvisi jika terjadi perubahan terhadap pertimbangan yang menjadi dasar estimasi dibuat atau terdapat informasi baru atau berdasarkan pengalaman yang relevan. Berdasarkan karakteristiknya, perubahan estimasi tidak terkait dengan periode sebelumnya dan bukan merupakan koreksi kesalahan.

42. Perubahan estimasi dan alasan perubahan harus diungkapkan pada Catatan Atas Laporan Keuangan.

43. ***Perubahan dasar pengukuran merupakan perubahan kebijakan akuntansi dan bukan merupakan perubahan estimasi akuntansi. Ketika perubahan kebijakan akuntansi dengan perubahan estimasi akuntansi tidak dapat dibedakan secara andal, perubahan diperlakukan sebagai perubahan estimasi akuntansi.***

44. Agar memperoleh Laporan Keuangan yang lebih andal, maka estimasi akuntansi perlu disesuaikan antara lain dengan pola penggunaan, tujuan penggunaan aset dan kondisi lingkungan entitas yang berubah.

45. ***Pengaruh atau dampak perubahan estimasi akuntansi disajikan secara prospektif pada pada laporan keuangan pada periode perubahan dan periode selanjutnya yang terpengaruh.***

46. ***Sepanjang perubahan estimasi akuntansi mengakibatkan perubahan aset dan kewajiban, atau terkait dengan suatu pos ekuitas, perubahan estimasi akuntansi tersebut diakui dengan menyesuaikan jumlah tercatat pos aset, kewajiban atau ekuitas yang terkait pada perode perubahan.***

47. Sebagai contoh, perubahan estimasi masa manfaat aset tetap berpengaruh pada Laporan Operasional pada tahun perubahan dan tahun-tahun selanjutnya selama masa manfaat aset tetap tersebut.

48. ***Pengaruh perubahan terhadap Laporan Operasional periode berjalan dan yang akan datang diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Apabila tidak memungkinkan, harus diungkapkan alasan tidak mengungkapkan pengaruh perubahan itu.***

OPERASI YANG DIHENTIKAN

49. ***Operasi yang dihentikan antara lain berupa:***

(a) ***Entitas pelaporan/entitas akuntansi yang dihentikan operasinya berdasarkan ketentuan perundangan atau penetapan pemerintah.***

(b) ***Penghentian tugas dan fungsi, kegiatan, program, proyek yang signifikan mempengaruhi laporan keuangan entitas pelaporan/entitas akuntansi.***

50. ***Informasi penting dalam operasi yang dihentikan harus diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan.***

51. Informasi penting terkait operasi yang dihentikan mengungkapkan dasar peraturan atau ketetapan penghentian operasi entitas pemerintah, tugas dan fungsi, kegiatan, program, proyek, tanggal pasti penghentian, pengalihan aset atau kewajiban, dan pengalihan pendapatan dan beban.

52. ***Agar Laporan Keuangan disajikan secara komparatif, suatu segmen yang dihentikan disajikan dalam laporan keuangan komparatif walaupun bersaldo nol.***

53. ***Pendapatan dan beban atas operasi yang dihentikan dalam periode tahun berjalan sampai dengan tanggal penghentian, diakuntansikan dan dilaporkan seperti biasa, seolah-olah operasi itu berjalan sampai akhir tahun Laporan Keuangan.***

54. Bukan merupakan penghentian operasi apabila:

(a) Penghentian suatu program, kegiatan, proyek, segmen secara evolusioner/alamiah. Hal ini dapat diakibatkan oleh *demand* (permintaan publik yang dilayani) yang terus merosot atau pergantian kebutuhan lain.

(b) Fungsi tersebut tetap ada.

(c) Beberapa jenis subkegiatan dalam suatu fungsi pokok dihapus, selebihnya berjalan seperti biasa. Relokasi suatu program, proyek, kegiatan ke wilayah lain.

(d) Menutup suatu fasilitas yang pemanfaatannya amat rendah, dalam rangka menghemat biaya, menjual sarana operasi tanpa mengganggu operasi tersebut.

TANGGAL EFEKTIF

55. ***Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) ini berlaku efektif untuk laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran mulai Tahun Anggaran 2021. Penerapan lebih dini disarankan berdasarkan kesiapan entitas.***

DASAR KESIMPULAN (*BASIS FOR CONCLUSIONS*)

(Dasar Kesimpulan ini melengkapi PSAP Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan, Kesalahan, Perubahan Estimasi dan Operasi yang Dihentikan, namun bukan bagian dari PSAP)

Latar Belakang

DK 1 KSAP menyusun PSAP Kebijakan Akuntansi, Perubahan I Kebijakan, Kesalahan, Perubahan Estimati dan Operasi yang Dihentikan untuk menggantikan PSAP Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Perubahan Esimasi Akuntansi dan Operasi yang tidak Dilanjutkan.

DK 2 PSAP Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan, Kesalahan, Perubahan Esimati dan Operasi yang Dihentikan akan menyelaraskan dengan IPSAS *Accounting Policies, Change in Accounting Estimates and Errors.*

DK3 Diperlukan pengaturan terkait dengan hirarki yang mengatur sumber sumber yang dapat digunakan dalam mempertimbangkan pengembangan dan penerapan suatu kebijakan akuntansi yang tidak diatur sebelumnya dalam pengaturan PSAP 10 Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Perubahan Esimasi Akuntansi dan Operasi yang tidak Dilanjutkan. Dengan terbitnya PSAP Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan, Kesalahan, Perubahan Esimati dan Operasi yang Dihentikan ini, maka PSAP 10 Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Perubahan Esimasi Akuntansi dan Operasi yang tidak Dilanjutkan dihentikan penggunaannya.

Ketidakpraktisan Penerapan

DK 4 Ketidakpraktisan penerapan suatu pengaturan terjadi ketika entitas tidak dapat menerapkan seluruh usaha yang rasional. Untuk suatu periode sebelumnya, ketidakpraktisan terjadi atas penerapan perubahan kebijakan akuntansi secara retrospektif untuk mengoreksi suatu kesalahan jika:

(a) Dampak penerapan retrospektif tersebut tidak dapat ditentukan;
(b) Penerapan retrospektif membutuhkan asumsi tentang apa yang diinginkan oleh entitas yang tersedia pada periode sebelumnya tersebut;
atau
(c) Penerapan retrospektif membutuhkan estimasi yang signifikan atas jumlah dan tidak memungkinkan untuk membedakan informasi mengenai estimasi yang:

i. Menyediakan bukti atas suatu kondisi yang ada pada tanggal di saat mana jumlah tersebut diakui, diukur atau diungkapkan; dan
ii. Tersedia ketika laporan keuangan periode sebelumnya telah diotorisasi untuk terbit.

Penyajian Kembali Laporan Keuangan

DK 5 KSAP berpendapat bahwa penyajian kembali (*restatement*) laporan keuangan secara retrospektif tidak praktis untuk diterapkan mengingat bahwa laporan keuangan yang telah diotorisasi untuk terbit dipertanggungjawabkan dalam UU/Perda serta perlunya pemeriksaan ulang atas unsur-unsur laporan keuangan yang berubah. Dengan demikian sesuai dengan Interpretasi Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 4 tentang Perubahan Kebijakan Akuntansi dan Koreksi Kesalahan tanpa Penyajian Kembali, maka penerapan retrospektif dengan penyajian kembali laporan keuangan tidak diterapkan dalam pengaturan Standar Akuntansi Pemerintahan.

Materialitas

DK 6 Kelalaian untuk mencantumkan atau kesalahan dalam mencatat pos-pos laporan keuangan adalah material jika, baik secara sendiri atau bersama, dapat mempengaruhi pengambilan keputusan ekonomi pengguna laporan keuangan. Materialitas tergantung pada ukuran dan sifat dari kelalaian untuk mencantumkan atau kesalahan dalam mencatat tersebut dengan memperhatikan kondisi terkait. Ukuran atau sifat dari pos laporan keuangan atau gabungan keduanya dapat menjadi faktor penentu.

Pemilihan dan Penerapan Kebijakan Akuntansi

DK 7 Pengaturan mengenai ketentuan penggunaan sumber-sumber secara hirarki ketika tidak ada PSAP yang secara spesifik mengatur transansi, peristiwa atau kondisi tertentu, belum diatur dalam PSAP 10 Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Perubahan Esimasi Akuntansi dan Operasi yang tidak Dilanjutkan. Karena itu, dengan diterbitkannya PSAP Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan, Kesalahan, Perubahan Esimati dan Operasi yang Dihentikan ini, kekosongan pengaturan tersebut menjadi tidak ada lagi.

Koreksi Kesalahan

DK 8 Standar ini melengkapi pengaturan tentang kesalahan dan bagaimana entitas melakukan koreksi atas kesalahan tersebut. Pengaturan tentang jenis kesalahan yang terbagi menjadi kesalahan berulang, tidak berulang serta sistemik, tidak sistemik dihilangkan, sehingga pengaturan tentang koreksi kesalahan juga tidak dilakukan atas kesalahan berulang, tidak berulang, sistemis dan tidak sistemis, namun koreksi kesalahan dilakukan atas kesalahan pencatatan aset, kewajiban,

pendapatan-LRA, pendapatan-LO, belanja dan beban. Selanjutnya, standar ini juga menambahkan pengaturan mengenai perlakuan atas transaksi pengembalian kelebihan penerimaan pendapatan-LRA yang diterima pada periode sebelumnya, sebagai panduan bagi entitas dalam melaksanakan ketentuan perundang-undangan mengenai pengembalian penerimaan pendapatan-LRA (restitusi).

Perubahan Estimasi Akuntansi

DK 9 Standar ini melengkapi contoh tentang perubahan estimasi akuntansi diantaranya terkait dengan (a) persediaan usang, (b) penyisihan piutang pajak yang berisiko tidak tertagih, (c) masa manfaat atau pola penggunaan manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan atau potensi jasa yang berasal dari aset yang disusutkan/diamortisasi, (d) pendapatan pajak dan (e) kewajiban garansi.

Operasi yang Dihentikan

DK 10 Terdapat perubahan judul pengaturan dari Operasi yang dihentikan menjadi Operasi yang tidak Dilanjutkan.

PANDUAN IMPLEMENTASI

(Panduan Implementasi ini melengkapi PSAP Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan, Kesalahan, Perubahan Estimasi dan Operasi yang Dihentikan, namun bukan bagian dari PSAP)

Perubahan Kebijakan Akuntansi dengan Penerapan Retrospektif

PI 1 Pada tahun 20x5, pemerintah mulai menggunakan basis akrual dalam pelaporan keuangannya. Sampai dengan tahun 20x5, pemerintah belum melakukan penyusutan atas aset tetap yang dimilikinya. Laporan keuangan periode sebelum tahun 20x5 telah diotorisasi untuk terbit. Pemerintah berpendapat bahwa dengan penggunaan basis akrual ini akan menghasilkan informasi yang lebih baik, karena menggambarkan 12 nilai aset yang sebenarnya.

Pemerintah telah menetapkan masa manfaat masing-masing jenis aset dan melakukan penghitungan akumulasi penyusutan sampai dengan 15 tahun 20x5 sebesar Rp125.000. Aset tetap menurut saldo awal tahun 20x5 sebelum akumulasi penyusutan adalah sebesar Rp750.000, dan beban penyusutan tahunan sebesar Rp75.000. Ekuitas pada awal tahun 18 20x5 sebesar Rp500.000

Laporan Operasional	Rp20x5
.....	.....
Beban penyusutan aset tetap	Rp(75.000)
.....	.....
Surplus/Defisit (dari beban penyusutan)	Rp.(75.000)

Laporan Perubahan Ekuitas

	20x5
Ekuitas (1 Januari 20x5)	Rp500.000
Perubahan basis akuntansi akrual (Akumulasi penyusutan sd tahun 20x5	Rp(125.000)
Ekuitas (1 Januari 20x5 setelah perubahan basis - retrospektif)	Rp375.000
Surplus/Defisit LO (dari beban penyusutan)	Rp(75.000)
Ekuitas (31 Desember 20x5)	Rp300.000

Ringkasan dari Catatan atas Laporan Keuangan

Mulai tahun 20x5, pemerintah menggunakan basis akuntansi akrual setelah sebelumnya selama kurang lebih 10 tahun menggunakan basis kas menuju akrual. Dengan penggunaan basis akrual ini diharapkan informasi yang tersaji dalam laporan keuangan menjadi lebih andal dan bisa menambah manfaat dalam pengambilan keputusan. Penggunaan basis akrual ini diterapkan secara retrospektif dari awal perolehan aset tanpa penyajian kembali. Penerapan basis akuntansi baru ini tidak memiliki pengaruh pada periode sebelumnya. Pengaruh pada periode berjalan adalah pengurangan nilai tercatat aset pada awal tahun 20x5 sebesar menjadi Rp375.000 (500.000-125.000).

Penerapan Prospektif atas Perubahan Kebijakan Akuntansi jika Penerapan Retrospektif tidak Praktis dilaksanakan

PI 2 Pada tahun 20x2, pemerintah merubah kebijakan akuntansi penyusutan aset tetap sehingga dapat menerapkan pendekatan per jenis aset yang lebih lengkap, sementara pada yang sama juga menerapkan revaluasi aset tetap.

Sebelum tahun 20x2, catatan aset tidak menyajikan secara rinci masing-masing jenis aset. Pada akhir tahun 20x1, pemerintah melakukan inventarisasi dan penilaian aset per jenis aset dan nilai wajarnya, masa manfaat, estimasi nilai sisa, dan jumlah yang disusutkan pada tahun 20x2. Bagaimanapun, hasil inventarisasi dan penilaian kemhali tersebut tidak memberikan dasar yang cukup untuk mengestimasi harga perolehan masing-masing jenis aset tersebut yang sebelumnya tidak dilaporkan secara terpisah dan catatan yang ada sehelum inventarisasi dan penilaian tidak memberikan informasi masing-masing jenis aset tersebut.

Pemerintah mempertimbangkan bagaimana pertanggungjawaban dari dua aspek atas perubahan tersebut. Pemerintah menetapkan bahwa terdapat ketidakpraktisan untuk mempertanggungjawabkan peruhahan tersebut secara keseluruhan dengan pendekatan retrospektif atau mempertanggungjawabkan perubahan secara prospektif dari setiap tanggal yang lebih awal dibandingkan dengan jika dimulai pada tahun 20x2. Disamping itu, perubahan dari pencatatan aset dari nilai perolehan menjadi nilai revaluasi pertanggungjawabannya dilakukan secara prospektif. Selanjutnya pemerintah menyimpulkan bahwa pertanggungjawaban kebijakan akuntansi baru tersebut mulai dilakukan pada tahun 20x2.

Tambahan informasi	
Gedung dan bangunan	
Biaya perolehan	Rp25.000
Akumulasi penyusutan	Rp(14.000)
Nilai buku	Rp11.000
Beban penyusutan-prospektif (basis lama)	Rp1.500
Nilai revaluasi	Rp17.000
Perkiraan nilai sisa	Rp3.000

32	Sisa manfaat	Rp7
33	Beban penyusutan tahunan (17.000-3.000)/7	Rp2.000

34 **Ringkasan dari Catatan atas Laporan Keuangan**

Mulai tahun 20x2, pemerintah merubah kebijakan akuntansi untuk penyusutan aset tetap yang dapat diterapkan secara lebih menyeluruh atas beberapa kelompok aset dan pada saat yang bersamaan melaksanakan kegiatan inventarisasi dan penilaian kembali. Pemerintah melihat bahwa kebijakan tersebut akan memberikan penyajian laporan keuangan yang lebih andal dan relevan karena akan memberikan informasi yang lebih akurat atas masing-masing kelompok aset dan menyajikan nilai terkini aset tersebut. Kebijakan tersebut diterapkan secara prospektif mulai tahun 20x2 karena kebijakan tersebut tidak praktis diterapkan untuk memperkirakan pengaruh dari penerapan kebijakan secara retrospektif atau prospektif dari awal perolehan aset. Penerapan kebijakan baru tidak memiliki pengaruh pada periode sebelumnya. pengaruh pada periode berjalan adalah untuk (a) meningkatkan nilai tercatat aset sehesar Rp6.000 (17.000-11.000), membuat suatu pencadangan revaluasi sebesar Rp6.000 dan (c) menaikkan beban depresiasi sebesar Rp500 (2.000-1.500).

CONTOH ILUSTRASI

(Contoh Ilustrasi ini melengkapi PSAP Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan, Kesalahan, Perubahan Estimasi dan Operasi yang Dihentikan, namun bukan bagian dari PSAP)

Kesalahan atas Pencatatan Aset yang terjadi pada Periode Sebelumnya

CI 1 Pada tahun 20x2, pemerintah melakukan kegiatan inventarisasi dan penilaian (IP) kembali aset tetap. Pada saat melakukan inventarisasi ditemukan aset jenis peralatan dan mesin yang salah catat dimana pada harga perolehan disebutkan sebesar Rp100.000, namun bukti transaksi menunjukkan aset peralatan dan mesin yang dibeli pada 20x0 tersebut dibeli dengan harga Rp80.000. Peralatan dan mesin telah disusutkan selama dua tahun sebesar Rp40.000, sehingga nilai buku pada awal tahun 20x2 sebesar Rp60.000.

CI 2 Neraca

Peralatan dan mesin	
Biaya perolehan	Rp100.000
Akumulasi penyusutan	Rp(40.000)
Nilai buku	Rp60.000
Koreksi pencatatan aset (ekuitas)	Rp(20.000)
Nilai peralatan dan mesin awal tahun 20x2	Rp40.000

Jurnal penyesuaian:

Ekuitas	20.000	
Peralatan dan Mesin		20.000

Kesalahan atas Pencatatan Aset yang terjadi pada Periode Sebelumnya

CI 3 Pada tahun 20x1, pemerintah melaksanakan pembangunan gedung senilai Rp 100.000. Berdasarkan hasil pemeriksaan, ditemukan terdapat kekurangan volume pekerjaan sebesar Rp5.000 setelah laporan keuangan diotorisasi untuk terbit. Gedung telah dilakukan penyusutan sebesar Rp4.000 pada tahun 20x1. Entitas selanjutnya melakukan koreksi nilai perolehan gedung pada tahun 20x2 sebesar Rp5.000.

CI 4 Neraca

Gedung dan bangunan	
Biaya perolehan	Rp100.000
Akumulasi penyusutan	Rp(4.000)
Nilai buku	Rp96.000
Koreksi pencatatan aset (ekuitas)	Rp(5.000)
Nilai buku awal tahun 20x2	Rp(94.000)

Jurnal penyesuaian:

Ekuitas	5.000	
Gedung dan bangunan		5.000

Kesalahan atas Pencatatan Pendapatan LRA dan Belanja pada Periode Sebelumnya

CI 5 Pada tahun 20x2, pemerintah menemukan kelebihan pencatatan pendapatan LRA sebesar Rp7.500 yang terjadi pada tahun 20x1. Kelebihan pencatatan pendapatan LRA tersebut mengakibatkan selisih antara catatan menurut buku dan catatan menurut rekening. Laporan keuangan tahun 20x1 sudah diotorisasi untuk terbit. Pemerintah melakukan koreksi atas selisih tersebut pada saldo awal SAL tahun 20x2.

Jurnal penyesuaian:

Koreksi SAL	7.500	
Saldo SAL menurut buku		7.500

CI 6 Pada tahun 20x2, pemerintah menemukan kelebihan pencatatan belanja sebesar Rp3.500 yang terjadi pada tahun 20x1. Kelebihan pencatatan belanja tersebut mengakibatkan selisih antara catatan menurut buku dan catatan menurut rekening. Laporan keuangan tahun 20x1 sudah diotorisasi untuk terbit. Pemerintah melakukan koreksi atas selisih tersebut pada saldo awal SAL tahun 20x2.

Jurnal penyesuaian:

Saldo SAL menurut buku	3.500	
Koreksi SAL		3.500

Kesalahan atas Pencatatan Pendapatan LO dan Beban pada Periode Sebelumnya

CI 7 Pada tahun 20x2, pemerintah menemukan kelebihan pencatatan pendapatan LO sebesar Rp6.500 yang terjadi pada tahun 20x1. Laporan keuangan tahun 20x1 sudah diotorisasi untuk terbit. Entitas melakukan koreksi di tahun 20x2.

Jurnal penyesuaian:

Ekuitas (koreksi)	6.500	
Belanja yang masih harus dibayar		6.500

CI 8 Pada tahun 20x2, pemerintah menemukan kelebihan pencatatan beban sebesar Rp4.500 yang terjadi pada tahun 20x1. Laporan keuangan tahun 20x1 sudah diotorisasi untuk terbit. Entitas melakukan koreksi di tahun 20x2.

Jurnal penyesuaian:

Pendapatan yang masih harus diterima	4.500	

Ekuitas		4.500

3 Kesalahan atas Pencatatan Penerimaan atau Pengeluaran Pembiayaan pada Periode Sebelumnya

4 Periode Sebelumnya

CI 9 Pada tahun 20x2, pemerintah menemukan kelebihan pencatatan penerimaan pembiayaan sebesar Rp3.250 yang terjadi pada tahun 20x1. Laporan keuangan tahun 20x1 sudah diotorisasi untuk terbit. Entitas melakukan koreksi di tahun 20x2.

Jurnal penyesuaian:

Koreksi SAL	3.250	
Saldo SAL menurut buku		3.250

CI 10 Pada tahun 20x2, pemerintah menemukan kelebihan pencatatan pengeluaran pembiayaan sebesar Rp4.250 yang terjadi pada tahun 20x1. Laporan keuangan tahun 20x1 sudah diotorisasi untuk terbit. Entitas melakukan koreksi di tahun 20x2.

Jurnal penyesuaian:

Saldo SAL menurut buku	4.250	
Koreksi SAL		4.250

1 Kesalahan atas Pencatatan Kewajiban pada Periode Sebelumnya

CI 11 Pada tahun 20x2, pemerintah menemukan kelebihan pencatatan kewajiban sebesar Rp1.650 pada laporan keuangan tahun 20x1. Laporan keuangan tahun 20x1 sudah diotorisasi untuk terbit. Entitas melakukan koreksi di tahun 20x2.

Jurnal penyesuaian:

Kewajiban	1.650	
Ekuitas		1.650

2 Pengembalian Kelebihan Penerimaan Pendapatan

CI 12 Pengembalian atas kelebihan penerimaan pendapatan baik yang berasal dari penerimaan tahun sebelumnya maupun tahun berjalan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan diakui sebagai pengurang pendapatan. Contoh dari pengembalian tersebut adalah restitusi pendapatan pajak atau pendapatan bukan pajak yang akan mengurangi pendapatan pemerintah tahun berjalan. Jika pada tahun berjalan tidak terdapat penerimaan pendapatan atau jika pengembalian penerimaan akan mengakibatkan saldo minus pada akun pendapatan yang bersangkutan, maka entitas dapat mencatat pengembalian kelebihan penerimaan tersebut ke akun Saldo Anggaran Lebih.

Jurnal:

Pendapatan pajak/pendapatan bukan pajak	XXX	
Ekuitas		XXX

Catatan:

Pengembalian kelebihan penerimaan pendapatan dilakukan atas pendapatan yang telah diterima setorannya oleh negara. Pengembalian kelebihan penerimaan tidak dilakukan atas pendapatan-LO yang berasal dari penyesuaian pendapatan yang belum diterima setorannya oleh entitas.

MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA,

ttd.

SRI MULYANI INDRAWATI

Salinan sesuai dengan aslinya
Kepala Biro Umum
u.b.
Plt. Kepala Bagian Administrasi Kementerian

ttd.

ANDRIANSYAH
NIP 197302131997031001