

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL

**PERNYATAAN NO. 10 (Revisi 2020)
KEBIJAKAN AKUNTANSI, PERUBAHAN
KEBIJAKAN AKUNTANSI, KESALAHAN,
PERUBAHAN ESTIMASI AKUNTANSI, DAN
OPERASI YANG DIHENTIKAN**

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

1 STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

2 PERNYATAAN NO. 10

3 KEBIJAKAN AKUNTANSI, PERUBAHAN KEBIJAKAN 4 AKUNTANSI, KESALAHAN, PERUBAHAN ESTIMASI AKUNTANSI, 5 DAN OPERASI YANG DIHENTIKAN

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

9 PENDAHULUAN

10 Tujuan

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

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

18 Ruang Lingkup

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

23 DEFINISI

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

26 *Kebijakan akuntansi adalah prinsip-prinsip, dasar-dasar, konvensi-konvensi,*
27 *aturan-aturan, dan praktik-praktik spesifik yang dipilih suatu entitas*
28 *pelaporan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan.*

29 *Perubahan kebijakan akuntansi adalah perubahan pilihan dari berbagai*
30 *kebijakan akuntansi yang tersedia dalam SAP umumnya dan PSAP*
31 *khususnya menjadi sebuah kebijakan akuntansi yang lain dibanding*
32 *kebijakan akuntansi periode lalu bagi entitas.*

33 *Tidak praktis, Penerapan suatu pengaturan menjadi tidak praktis ketika*
34 *entitas tidak dapat menerapkannya setelah seluruh usaha yang rasional*
35 *dilaksanakan. Untuk suatu periode sebelumnya, tidak praktis untuk*

1 menerapkan perubahan kebijakan akuntansi dan mengoreksi kesalahan
2 secara retrospektif, jika:

3 (a) Dampak penerapan retrospektif tidak dapat ditentukan;

4 (b) Penerapan retrospektif membutuhkan asumsi tentang apa yang
5 diinginkan oleh pemerintah pada periode tersebut; atau

6 (c) Penerapan retrospektif membutuhkan estimasi yang signifikan atas
7 suatu jumlah dan tidak mungkin untuk membedakan secara obyektif
8 informasi mengenai estimasi yang:

9 i. Menyediakan bukti atas suatu kondisi yang ada pada tanggal di saat
10 jumlah tersebut diakui, diukur atau diungkapkan; dan

11 ii. Tersedia ketika laporan keuangan periode sebelumnya telah
12 diotorisasi untuk terbit.

13 Kesalahan periode sebelumnya adalah pencatatan atau penyajian yang tidak
14 sesuai dengan seharusnya dan dikoreksi dalam laporan keuangan tahun
15 berjalan yang timbul dari kegagalan untuk menggunakan atau kesalahan
16 penggunaan informasi andal yang:

17 (a) Tersedia pada saat laporan keuangan periode tersebut diotorisasi untuk
18 terbit; dan

19 (b) Secara rasional dapat diperoleh dan digunakan dalam penyusunan dan
20 penyajian laporan keuangan tersebut.

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

24 Koreksi adalah tindakan pembetulan laporan keuangan agar akun/pos yang
25 tersaji dalam laporan keuangan entitas menjadi sesuai dengan yang
26 seharusnya.

27 Operasi yang dihentikan adalah penghentian sebagian atau seluruh tugas
28 dan fungsi suatu entitas tertentu yang dapat mengakibatkan beralihnya aset,
29 dan kewajiban, serta berhentinya operasi.

30 Estimasi akuntansi adalah perkiraan elemen laporan keuangan, item atau
31 akun karena tidak adanya pengukuran yang tepat dan mempunyai dampak
32 terhadap laporan keuangan.

33 Perubahan estimasi akuntansi adalah revisi estimasi karena terdapat
34 informasi baru, tambahan pengalaman dalam mengestimasi, atau
35 perkembangan lain.

36 Pos adalah kumpulan akun sejenis yang ditampilkan pada lembar muka
37 laporan keuangan.

38 Retrospektif adalah penerapan kebijakan akuntansi baru yang berdampak
39 pada laporan keuangan pada periode sebelumnya.

- 1 **Prospektif adalah penerapan kebijakan akuntansi baru yang hanya**
- 2 ***berdampak pada periode berjalan dan periode selanjutnya.***
- 3

1

2 MATERIALITAS

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

10 KEBIJAKAN AKUNTANSI

11 Pemilihan dan Penerapan kebijakan akuntansi

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

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

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

- 26 (a) *Ketentuan dalam PSAP yang mengatur hal serupa dan berhubungan*
27 *dengan kondisi, situasi atau transaksi terkait;*
28 (b) *Definisi, kriteria pengakuan dan pengukuran untuk aset, kewajiban,*
29 *pendapatan-LO, beban, pendapatan-LRA, belanja, pembiayaan, arus kas*
30 *dan perubahan ekuitas yang dijelaskan dalam Kerangka Konseptual.*

31 9. *Dalam melakukan penilaian sebagaimana dinyatakan dalam*
32 *paragraf 8, entitas juga dapat mempertimbangkan (a) pernyataan standar*
33 *terkini yang diterbitkan oleh penyusun standar dan (b) praktik akuntansi*
34 *yang sehat dan berterima umum baik di sektor pemerintah maupun sektor*
35 *swasta, tetapi hanya sebatas yang tidak bertentangan dengan sumber-*
36 *sumber sebagaimana dinyatakan dalam paragraf 8. Contoh pernyataan*
37 *standar terkini diantaranya adalah pernyataan yang diterbitkan oleh*
38 *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB).*
39

1

2 KONSISTENSI KEBIJAKAN AKUNTANSI

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

10 PERUBAHAN KEBIJAKAN AKUNTANSI

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

- 12 (a) *Disyaratkan oleh suatu PSAP, atau*
13 (b) *Perubahan kebijakan akuntansi tersebut akan menghasilkan informasi*
14 *yang lebih andal dan relevan terkait dengan pengaruh transaksi,*
15 *peristiwa serta kondisi lain dalam penyajian laporan keuangan entitas.*

16 12. *Pengguna laporan keuangan diharapkan mampu membandingkan*
17 *laporan keuangan suatu entitas antarperiode untuk mengidentifikasi perubahan*
18 *posisi keuangan, kinerja dan arus kasnya. Selanjutnya, kebijakan akuntansi yang*
19 *sama diterapkan untuk setiap periode dan dari satu periode ke periode berikutnya,*
20 *kecuali perubahan dalam kebijakan akuntansi tersebut memenuhi kriteria*
21 *sebagaimana paragraf 11.*

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

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

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

- 28 (a) *Penerapan suatu kebijakan akuntansi untuk transaksi, peristiwa atau*
29 *kondisi lain yang berbeda secara substansi dari penerapan sebelumnya;*
30 *dan*
31 (b) *Penerapan suatu kebijakan akuntansi baru untuk transaksi, peristiwa*
32 *atau kondisi lain yang tidak terjadi sebelumnya.*

33 PENERAPAN PERUBAHAN KEBIJAKAN AKUNTANSI

34 16. *Bergantung pada paragraf 20:*

- 35 (a) *Entitas mencatat perubahan kebijakan akuntansi akibat penerapan awal*
36 *suatu PSAP sebagaimana yang diatur dalam ketentuan transisi dalam*
37 *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 (16), 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 kumulatif mulai periode 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 kebijakan 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, maka pengungkapan 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 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

1 *tersebut sudah diotorisasi untuk terbit, dilakukan koreksi pada akun ekuitas*
2 *dan akun neraca terkait.*

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

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

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

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

18 **PENGEMBALIAN KELEBIHAN PENERIMAAN PENDAPATAN**

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

22 38. Dalam suatu operasi normal pemerintah dapat terjadi pengembalian
23 kelebihan penerimaan pendapatan, baik pada tahun berjalan maupun pada saat
24 laporan keuangan telah diotorisasi terbit. Pengembalian penerimaan pendapatan
25 setelah laporan keuangan diotorisasi bukan merupakan kesalahan periode
26 sebelumnya, sehingga pengembalian kelebihan penerimaan pendapatan tersebut
27 tidak diperlakukan sebagai koreksi kesalahan sebagaimana diatur dalam paragraf
28 31 dan 32, namun sebagai pengurang realisasi pendapatan LRA maupun
29 pendapatan LO tahun berjalan.

30 **PERUBAHAN ESTIMASI AKUNTANSI**

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

36 (a) Persediaan usang.

37 (b) Penyisihan piutang pajak yang berisiko tidak tertagih.

38 (c) Masa manfaat atau pola penggunaan manfaat ekonomi masa depan yang
39 diharapkan atau potensi jasa yang berasal dari aset yang
40 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 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 periode 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**

1 ***signifikan mempengaruhi laporan keuangan entitas pelaporan/entitas***
2 ***akuntansi.***

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

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

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

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

16 54. Bukan merupakan penghentian operasi apabila:

- 17 (a) Penghentian suatu program, kegiatan, proyek, segmen secara
18 evolusioner/alamiah. Hal ini dapat diakibatkan oleh *demand* (permintaan
19 publik yang dilayani) yang terus merosot atau pergantian kebutuhan lain.
20 (b) Fungsi tersebut tetap ada.
21 (c) Beberapa jenis subkegiatan dalam suatu fungsi pokok dihapus, selebihnya
22 berjalan seperti biasa. Relokasi suatu program, proyek, kegiatan ke wilayah
23 lain.
24 (d) Menutup suatu fasilitas yang pemanfaatannya amat rendah, dalam rangka
25 menghemat biaya, menjual sarana operasi tanpa mengganggu operasi
26 tersebut.

27 **TANGGAL EFEKTIF**

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

1 **Dasar Kesimpulan (*Basis for Conclusions*)**

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

5 Latar Belakang

6 DK 1 KSAP menyusun PSAP Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan,
7 Kesalahan, Perubahan Estimasi dan Operasi yang Dihentikan untuk
8 menggantikan PSAP 10 Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan
9 Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi dan Operasi yang tidak
10 Dilanjutkan.

11 DK 2 PSAP Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan, Kesalahan, Perubahan
12 Estimasi dan Operasi yang Dihentikan akan menyelaraskan dengan IPSAS
13 *3 Accounting Policies, Change in Accounting Estimates and Errors*.

14 DK 3 Diperlukan pengaturan terkait dengan hirarki yang mengatur sumber-
15 sumber yang dapat digunakan dalam mempertimbangkan pengembangan
16 dan penerapan suatu kebijakan akuntansi yang tidak diatur sebelumnya
17 dalam pengaturan PSAP 10 Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan
18 Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi dan Operasi yang tidak
19 Dilanjutkan. Dengan terbitnya PSAP Kebijakan Akuntansi, Perubahan
20 Kebijakan, Kesalahan, Perubahan Estimasi dan Operasi yang Dihentikan
21 ini, maka PSAP 10 Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi,
22 Perubahan Estimasi Akuntansi dan Operasi yang tidak Dilanjutkan
23 dihentikan penggunaannya.

24 Ketidakpraktisan Penerapan

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

- 29 (a) Dampak penerapan retrospektif tersebut tidak dapat ditentukan;
30 (b) Penerapan retrospektif membutuhkan asumsi tentang apa yang
31 diinginkan oleh entitas yang tersedia pada periode sebelumnya
32 tersebut; atau
33 (c) Penerapan retrospektif membutuhkan estimasi yang signifikan atas
34 jumlah dan tidak memungkinkan untuk membedakan informasi
35 mengenai estimasi yang:
36 i. Menyediakan bukti atas suatu kondisi yang ada pada tanggal di
37 saat mana jumlah tersebut diakui, diukur atau diungkapkan; dan
38 ii. Tersedia ketika laporan keuangan periode sebelumnya telah
39 diotorisasi untuk terbit.

1 Penyajian Kembali Laporan Keuangan

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

12 Materialitas

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

20 Pemilihan dan Penerapan Kebijakan Akuntansi

21 DK 7 Pengaturan mengenai ketentuan penggunaan sumber-sumber secara
22 hirarki ketika tidak ada PSAP yang secara spesifik mengatur transaksi,
23 peristiwa atau kondisi tertentu, belum diatur dalam PSAP 10 Koreksi
24 Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi
25 Akuntansi dan Operasi yang tidak Dilanjutkan. Karena itu, dengan
26 diterbitkannya PSAP Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan,
27 Kesalahan, Perubahan Estimasi dan Operasi yang Dihentikan ini,
28 kekosongan pengaturan tersebut menjadi tidak ada lagi.

29 Koreksi Kesalahan

30 DK 8 Standar ini melengkapi pengaturan tentang kesalahan dan bagaimana
31 entitas melakukan koreksi atas kesalahan tersebut. Pengaturan tentang
32 jenis kesalahan yang terbagi menjadi kesalahan berulang, tidak berulang
33 serta sistemik, tidak sistemik dihilangkan, sehingga pengaturan tentang
34 koreksi kesalahan juga tidak dilakukan atas kesalahan berulang, tidak
35 berulang, sistemis dan tidak sistemis, namun koreksi kesalahan dilakukan
36 atas kesalahan pencatatan aset, kewajiban, pendapatan-LRA,
37 pendapatan-LO, belanja dan beban. Selanjutnya, standar ini juga
38 menambahkan pengaturan mengenai perlakuan atas transaksi
39 pengembalian kelebihan penerimaan pendapatan-LRA yang diterima pada

- 1 periode sebelumnya, sebagai panduan bagi entitas dalam melaksanakan
2 ketentuan perundang-undangan mengenai pengembalian penerimaan
3 pendapatan-LRA (restitusi).
- 4 **Perubahan Estimasi Akuntansi**
- 5 DK 9 Standar ini melengkapi contoh tentang perubahan estimasi akuntansi
6 diantaranya terkait dengan (a) persediaan usang, (b) penyisihan piutang
7 pajak yang berisiko tidak tertagih, (c) masa manfaat atau pola
8 penggunaan manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan atau potensi
9 jasa yang berasal dari aset yang disusutkan/diamortisasi, (d) pendapatan
10 pajak dan (e) kewajiban garansi.
- 11 **Operasi yang Dihentikan**
- 12 DK 10 Terdapat perubahan judul pengaturan dari Operasi yang dihentikan
13 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 nilai aset yang sebenarnya.

Pemerintah telah menetapkan masa manfaat masing-masing jenis aset dan melakukan penghitungan akumulasi penyusutan sampai dengan 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 20x5 sebesar Rp500.000

Laporan Operasional	<u>20x5</u>
.....	
Beban penyusutan aset tetap	<u>(75.000)</u>
.....	
Surplus/Defisit (dari beban penyusutan)	<u>(75.000)</u>
Laporan Perubahan Ekuitas	<u>20x5</u>
Ekuitas (1 Januari 20x5)	500.000
Perubahan basis akuntansi akrual (Akumulasi penyusutan sd tahun 20x5	<u>(125.000)</u>
Ekuitas (1 Januari 20x5 setelah perubahan basis - retrospektif)	375.000
Surplus/Defisit LO (dari beban penyusutan)	<u>(75.000)</u>
Ekuitas (31 Desember 20x5)	<u>300.000</u>

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 kembali 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 sebelum 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 perubahan 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	25.000
Akumulasi penyusutan	<u>(14.000)</u>
Nilai buku	<u>11.000</u>
Beban penyusutan-prospektif (basis lama)	<u>1.500</u>
Nilai revaluasi	17.000
Perkiraan nilai sisa	3.000
Sisa manfaat	7
Beban penyusutan tahunan (17.000-3.000)/7	<u>2.000</u>

Ringkasan dari Catatan atas Laporan Keuangan

1 Mulai tahun 20x2, pemerintah merubah kebijakan akuntansi untuk
2 penyusutan aset tetap yang dapat diterapkan secara lebih menyeluruh
3 atas beberapa kelompok aset dan pada saat yang bersamaan
4 melaksanakan kegiatan inventarisasi dan penilaian kembali. Pemerintah
5 melihat bahwa kebijakan tersebut akan memberikan penyajian laporan
6 keuangan yang lebih andal dan relevan karena akan memberikan
7 informasi yang lebih akurat atas masing-masing kelompok aset dan
8 menyajikan nilai terkini aset tersebut. Kebijakan tersebut diterapkan
9 secara prospektif mulai tahun 20x2 karena kebijakan tersebut tidak praktis
10 diterapkan untuk memperkirakan pengaruh dari penerapan kebijakan
11 secara retrospektif atau prospektif dari awal perolehan aset. Penerapan
12 kebijakan baru tidak memiliki pengaruh pada periode sebelumnya.
13 Pengaruh pada periode berjalan adalah untuk (a) meningkatkan nilai
14 tercatat aset sebesar Rp6.000 (17.000-11.000), (b) membuat suatu
15 pencadangan revaluasi sebesar Rp6.000 dan (c) menaikkan beban
16 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	100.000
Akumulasi penyusutan	<u>(40.000)</u>
Nilai buku	60.000
Koreksi pencatatan aset (ekuitas)	<u>(20.000)</u>
Nilai peralatan dan mesin awal tahun 20x2	40.000

Jurnal penyesuaian:

Ekuitas	Rp20.000
Peralatan dan Mesin	Rp.20.000

Kesalahan atas Pencatatan Aset yang terjadi pada Periode Sebelumnya

CI 3 Pada tahun 20x1, pemerintah melaksanakan pembangunan gedung senilai Rp100.000. 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	100.000
Akumulasi penyusutan	<u>(4.000)</u>
Nilai buku	96.000
Koreksi pencatatan aset (ekuitas)	<u>(5.000)</u>
Nilai buku awal tahun 20x2	91.000

Jurnal penyesuaian:

Ekuitas

Rp5.000

Gedung dan bangunan

Rp.5.000

1 Kesalahan atas Pencatatan Pendapatan LRA dan Belanja pada Periode
2 Sebelumnya

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

Jurnal penyesuaian:

Koreksi SAL

Rp7.500

Saldo SAL menurut buku

Rp.7.500

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

Jurnal penyesuaian:

Saldo SAL menurut buku

Rp3.500

Koreksi SAL

Rp.3.500

15 Kesalahan atas Pencatatan Penerimaan atau Pengeluaran Pembiayaan pada
16 Periode Sebelumnya

17 CI 7 Pada tahun 20x2, pemerintah menemukan kelebihan pencatatan
18 penerimaan pembiayaan sebesar Rp3.250 yang terjadi pada tahun 20x1.
19 Laporan keuangan tahun 20x1 sudah diotorisasi untuk terbit. Entitas
20 melakukan koreksi di tahun 20x2.

Jurnal penyesuaian:

Koreksi SAL

Rp3.250

Saldo SAL menurut buku

Rp.3.250

21 CI 8 Pada tahun 20x2, pemerintah menemukan kelebihan pencatatan
22 pengeluaran pembiayaan sebesar Rp4.250 yang terjadi pada tahun 20x1.
23 Laporan keuangan tahun 20x1 sudah diotorisasi untuk terbit. Entitas
24 melakukan koreksi di tahun 20x2.

Jurnal penyesuaian:

Saldo SAL menurut buku
Koreksi SAL

Rp4.250
Rp.4.250

1 Kesalahan atas Pencatatan Kewajiban pada Periode Sebelumnya

2 CI 9 Pada tahun 20x2, pemerintah menemukan kelebihan pencatatan
3 kewajiban sebesar Rp1.650 pada laporan keuangan tahun 20x1. Laporan
4 keuangan tahun 20x1 sudah diotorisasi untuk terbit. Entitas melakukan
5 koreksi di tahun 20x2.

Jurnal penyesuaian:

Kewajiban	Rp1.650
Ekuitas	Rp.1.650

6 Pengembalian Kelebihan Penerimaan Pendapatan

7 CI 10 Pengembalian atas kelebihan penerimaan pendapatan baik yang berasal
8 dari penerimaan tahun sebelumnya maupun tahun berjalan sesuai dengan
9 ketentuan peraturan perundang-undangan diakui sebagai pengurang
10 pendapatan. Contoh dari pengembalian tersebut adalah restitusi
11 pendapatan pajak atau pendapatan bukan pajak yang akan mengurangi
12 pendapatan pemerintah tahun berjalan. Jika pada tahun berjalan tidak
13 terdapat penerimaan pendapatan atau jika pengembalian penerimaan
14 akan mengakibatkan saldo minus pada akun pendapatan yang
15 bersangkutan, maka entitas dapat mencatat pengembalian kelebihan
16 penerimaan tersebut ke akun Saldo Anggaran Lebih.

Jurnal:

Pendapatan pajak/pendapatan bukan pajak	xxx
Ekuitas	xxx

Catatan:

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

**STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS
AKRUAL**

**PERNYATAAN NO. 11
LAPORAN KEUANGAN KONSOLIDASIAN**

Daftar Isi

Paragraf

Pendahuluan -----	
Tujuan -----	
Ruang Lingkup -----	
Definisi -----	
Penyajian Laporan Keuangan Konsolidasian -----	7
Entitas Pelaporan -----	
Entitas Akuntansi-----	14
Badan Layanan Umum -----	18
Prosedur Konsolidasi -----	22
Pengungkapan -----	24
Tanggal Efektif -----	26

