

**STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN
BERBASIS AKRUAL**

PERNYATAAN NO. 10

**KOREKSI KESALAHAN, PERUBAHAN
KEBIJAKAN AKUNTANSI, DAN
PERUBAHAN ESTIMASI AKUNTANSI.**

**KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN
DESEMBER 2008**

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23

DAFTAR ISI

Paragraf

PENDAHULUAN	1-3
Tujuan	1
Ruang Lingkup	2-3
DEFINISI	4
KOREKSI KESALAHAN	5-30
PERUBAHAN KEBIJAKAN AKUNTANSI	31-36
PERUBAHAN ESTIMASI AKUNTANSI	37-39
OPERASI YANG TIDAK DILANJUTKAN	40-44
TANGGAL EFEKTIF	45

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL

PERNYATAAN NO. 10

KOREKSI KESALAHAN, PERUBAHAN KEBIJAKAN AKUNTANSI, PERUBAHAN ESTIMASI AKUNTANSI, DAN OPERASI YANG TIDAK DILANJUTKAN

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

PENDAHULUAN

Tujuan

1. Tujuan Pernyataan Standar ini adalah mengatur perlakuan akuntansi atas koreksi kesalahan akuntansi dan pelaporan laporan keuangan, perubahan kebijakan akuntansi, perubahan estimasi akuntansi, dan kejadian luar biasa.

Ruang Lingkup

2. *Dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan suatu entitas harus menerapkan Pernyataan Standar ini untuk melaporkan pengaruh kesalahan, perubahan kebijakan akuntansi, perubahan estimasi akuntansi, dan operasi yang tidak dilanjutkan dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, dan Laporan Perubahan Ekuitas.*

3. *Pernyataan standar ini berlaku untuk entitas pelaporan dalam menyusun laporan keuangan yang mencakup laporan keuangan semua entitas akuntansi, termasuk Badan Layanan Umum, yang berada di bawah pemerintah pusat/daerah.*

DEFINISI

4. *Istilah yang digunakan:*

Kebijakan akuntansi adalah prinsip-prinsip, dasar-dasar, konvensi-konvensi, aturan-aturan, dan praktik-praktik spesifik yang dipakai

1 **oleh suatu entitas pelaporan dalam penyusunan dan penyajian**
2 **laporan keuangan.**

3 **Kesalahan adalah penyajian pos-pos yang secara signifikan tidak**
4 **sesuai dengan yang seharusnya yang mempengaruhi laporan**
5 **keuangan periode berjalan atau periode sebelumnya.**

6 **Koreksi adalah tindakan pembetulan secara akuntansi agar pos-**
7 **pos yang tersaji dalam laporan keuangan entitas menjadi sesuai**
8 **dengan yang seharusnya.**

9 **KOREKSI KESALAHAN**

10 5. Kesalahan dalam penyusunan laporan keuangan
11 pada satu atau beberapa periode sebelumnya mungkin baru
12 ditemukan pada periode berjalan. Kesalahan mungkin timbul
13 karena keterlambatan penyampaian bukti transaksi oleh
14 pengguna anggaran, kesalahan perhitungan aritmatik, kesalahan
15 penerapan standar dan kebijakan akuntansi, kesalahan
16 interpretasi fakta, kecurangan atau kelalaian.

17 6. Dalam situasi tertentu, suatu kesalahan mempunyai
18 pengaruh signifikan bagi satu atau lebih laporan keuangan
19 periode sebelumnya sehingga laporan-laporan keuangan tersebut
20 tidak dapat diandalkan lagi.

21 **7. Dalam mengoreksi suatu kesalahan akuntansi, jumlah**
22 **koreksi yang berhubungan dengan periode sebelumnya harus**
23 **dilaporkan dengan menyesuaikan baik Saldo Anggaran Lebih**
24 **maupun saldo ekuitas dana. Koreksi yang berpengaruh material**
25 **pada periode berikutnya harus diungkapkan pada catatan atas**
26 **laporan keuangan.**

27 8. Kesalahan ditinjau dari sifat kejadian dikelompokkan
28 dalam 2 (dua) jenis:

- 29 (a) Kesalahan tidak berulang;
30 (b) Kesalahan berulang dan sistemik;

31 9. Kesalahan tidak berulang adalah kesalahan yang
32 diharapkan tidak akan terjadi kembali, dikelompokkan dalam 2
33 (dua) jenis:

- 34 (a) Kesalahan tidak berulang yang terjadi pada periode
35 berjalan;
36 (b) Kesalahan tidak berulang yang terjadi pada periode
37 sebelumnya;

38 10. Kesalahan berulang dan sistemik adalah kesalahan
39 yang disebabkan sifat alamiah (normal) dari jenis-jenis transaksi
40 tertentu yang diperkirakan akan terjadi secara berulang.

1 Contohnya adalah penerimaan pajak dari wajib pajak yang
2 memerlukan koreksi sehingga perlu dilakukan restitusi atau
3 tambahan pembayaran dari wajib pajak.

4 **11. Setiap kesalahan harus dikoreksi segera setelah**
5 **diketahui.**

6 **12. Koreksi kesalahan yang tidak berulang yang terjadi**
7 **pada periode berjalan, baik yang mempengaruhi posisi kas**
8 **maupun yang tidak, dilakukan dengan pembetulan pada akun**
9 **yang bersangkutan dalam periode berjalan, baik pada akun**
10 **pendapatan-LRA atau akun belanja, maupun akun pendapatan-**
11 **LO atau akun beban.**

12 **13. Koreksi kesalahan yang tidak berulang yang terjadi**
13 **pada periode-periode sebelumnya dan mempengaruhi posisi kas,**
14 **apabila laporan keuangan periode tersebut belum diterbitkan,**
15 **dilakukan dengan pembetulan pada akun yang bersangkutan,**
16 **baik pada akun pendapatan-LRA atau akun belanja, maupun**
17 **akun pendapatan-LO atau akun beban.**

18 **14. Koreksi kesalahan atas pengeluaran belanja (sehingga**
19 **mengakibatkan penerimaan kembali belanja) yang tidak berulang**
20 **yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan**
21 **mempengaruhi posisi kas, apabila laporan keuangan periode**
22 **tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada**
23 **akun pendapatan lain-lain - LRA.**

24 **15. Koreksi kesalahan atas perolehan aset selain kas yang**
25 **tidak berulang yang terjadi pada periode-periode sebelumnya**
26 **dan mempengaruhi posisi kas, apabila laporan keuangan periode**
27 **tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada**
28 **akun kas dan akun aset bersangkutan.**

29 **16. Koreksi kesalahan atas beban yang tidak berulang,**
30 **sehingga mengakibatkan pengurangan beban, yang terjadi pada**
31 **periode-periode sebelumnya dan mempengaruhi posisi kas dan**
32 **tidak mempengaruhi secara material posisi aset selain kas, apabila**
33 **laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan**
34 **dengan pembetulan pada akun pendapatan lain-lain-LO. Dalam**
35 **hal mengakibatkan penambahan beban dilakukan dengan**
36 **pembetulan pada akun ekuitas dana.**

37 **17. Koreksi kesalahan atas penerimaan pendapatan-LRA**
38 **yang tidak berulang yang terjadi pada periode-periode**
39 **sebelumnya dan memengaruhi posisi kas, apabila laporan**
40 **keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan**
41 **pembetulan pada akun kas dan akun Saldo Anggaran Lebih.**

42 **18. Koreksi kesalahan atas penerimaan pendapatan-LO**
43 **yang tidak berulang yang terjadi pada periode-periode**
44 **sebelumnya dan memengaruhi posisi kas, apabila laporan**

1 **keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan**
2 **pembetulan pada akun kas dan akun ekuitas dana.**

3 19. **Koreksi kesalahan atas penerimaan dan pengeluaran**
4 **pembiayaan yang tidak berulang yang terjadi pada periode-**
5 **periode sebelumnya dan mempengaruhi posisi kas, apabila**
6 **laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan**
7 **dengan pembetulan pada akun kas dan akun Saldo Anggaran**
8 **Lebih.**

9 20. **Koreksi kesalahan yang tidak berulang atas**
10 **pencatatan kewajiban yang terjadi pada periode-periode**
11 **sebelumnya dan mempengaruhi posisi kas, apabila laporan**
12 **keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan**
13 **pembetulan pada akun kas dan akun kewajiban bersangkutan.**

14 21. Laporan keuangan dianggap sudah diterbitkan
15 apabila sudah ditetapkan dengan undang-undang atau
16 peraturan daerah.

17 22. Koreksi kesalahan sebagaimana dimaksud pada
18 paragraf tersebut di atas tidak berpengaruh terhadap pagu
19 anggaran atau belanja entitas yang bersangkutan dalam periode
20 dilakukannya koreksi kesalahan.

21 23. Koreksi kesalahan sebagaimana dimaksud pada
22 paragraf tersebut di atas tidak berpengaruh terhadap beban
23 entitas yang bersangkutan dalam periode dilakukannya koreksi
24 kesalahan.

25 24. **Koreksi kesalahan belanja atau beban sebagaimana**
26 **dijelaskan pada paragraf 14 dan 16 dapat dibagi dua yaitu yang**
27 **menambah saldo kas dan yang mengurangi saldo kas.**

28 Contoh koreksi kesalahan belanja yang menambah saldo kas yaitu
29 pengembalian belanja pegawai tahun lalu karena salah
30 penghitungan jumlah gaji, dikoreksi menambah saldo kas dan
31 pendapatan lain-lain-LRA.

32 Contoh koreksi kesalahan beban yang menambah saldo kas yaitu
33 pengembalian beban pegawai tahun lalu karena salah
34 penghitungan jumlah gaji, dikoreksi menambah saldo kas dan
35 pendapatan lain-lain-LO.

36 Contoh koreksi kesalahan belanja yang mengurangi saldo kas
37 yaitu terdapat transaksi belanja pegawai tahun lalu yang belum
38 dilaporkan, dikoreksi mengurangi akun Saldo Anggaran Lebih dan
39 mengurangi saldo kas.

40 Contoh koreksi kesalahan beban yang mengurangi saldo kas yaitu
41 terdapat transaksi beban pegawai tahun lalu yang belum
42 dilaporkan, dikoreksi mengurangi akun ekuitas dana dan
43 mengurangi saldo kas.

1 Terhadap koreksi kesalahan yang berkaitan dengan belanja modal
2 yang menghasilkan aset, mengoreksi saldo kas dan pendapatan
3 lain-lain-LRA. Sebagai contoh, belanja modal yang di-mark-up dan
4 setelah dilakukan pemeriksaan, kelebihan belanja tersebut harus
5 dikembalikan, maka koreksi yang harus dilakukan adalah dengan
6 menambah kas dan pendapatan lain-lain-LRA.

7 Koreksi kesalahan perolehan aset selain kas, dilakukan dengan
8 mengoreksi saldo kas dan akun aset yang bersangkutan. Sebagai
9 contoh, pengadaan aset tetap yang di-mark-up dan setelah
10 dilakukan pemeriksaan kelebihan nilai aset tersebut harus
11 dikembalikan, maka koreksi yang harus dilakukan adalah dengan
12 menambah kas dan mengurangi pos aset tetap.

13 25. Koreksi kesalahan pendapatan-LRA maupun
14 pendapatan-LO yang terjadi pada tahun lalu sebagaimana
15 dijelaskan pada paragraf di atas dapat dibagi dua yaitu yang
16 menambah saldo kas dan yang mengurangi saldo kas.

17 Contoh koreksi kesalahan pendapatan-LRA yang menambah saldo
18 kas, yaitu penyetoran bagian laba perusahaan negara yang belum
19 masuk ke kas Negara. Dalam hal demikian, koreksi yang perlu
20 dilakukan adalah menambah akun kas dan akun Saldo Anggaran
21 Lebih.

22 Contoh koreksi kesalahan pendapatan-LO yang menambah saldo
23 kas, yaitu penyetoran bagian laba perusahaan negara yang belum
24 masuk ke kas negara. Dalam hal demikian, koreksi yang perlu
25 dilakukan adalah menambah akun kas dan akun ekuitas dana.

26 Contoh koreksi kesalahan pendapatan-LRA yang mengurangi saldo
27 kas yaitu pengembalian pendapatan dana alokasi umum karena
28 kelebihan transfer oleh Pemerintah Pusat. Dalam hal demikian,
29 koreksi yang perlu dilakukan oleh pemerintah yang menerima
30 transfer adalah mengurangi akun kas dan akun Saldo Anggaran
31 Lebih.

32 Contoh koreksi kesalahan pendapatan-LO yang mengurangi saldo
33 kas yaitu pengembalian pendapatan dana alokasi umum karena
34 kelebihan transfer oleh Pemerintah Pusat. Dalam hal demikian,
35 koreksi yang perlu dilakukan oleh pemerintah yang menerima
36 transfer adalah mengurangi akun kas dan akun ekuitas dana.

37 **26. Koreksi kesalahan tidak berulang yang terjadi pada**
38 **periode-periode sebelumnya dan tidak mempengaruhi posisi kas,**
39 **baik sebelum maupun setelah laporan keuangan periode tersebut**
40 **diterbitkan, pembetulan dilakukan pada pos-pos neraca terkait**
41 **pada periode kesalahan ditemukan.**

42 27. Contoh kesalahan yang tidak mempengaruhi posisi kas
43 sebagaimana disebutkan pada paragraf 26 adalah pengeluaran
44 untuk pembelian peralatan dan mesin (kelompok aset tetap)

1 dilaporkan sebagai jalan, irigasi, dan jaringan. Koreksi yang
2 dilakukan hanyalah pada Neraca dengan mengurangi akun jalan,
3 irigasi, dan jaringan dan menambah akun peralatan dan mesin.
4 Pada Laporan Realisasi Anggaran tidak perlu dilakukan koreksi.

5 **28. Kesalahan berulang dan sistemik seperti yang**
6 **dimaksud pada paragraf 10 tidak memerlukan koreksi, melainkan**
7 **dicatat pada saat terjadi pengeluaran kas untuk mengembalikan**
8 **kelebihan pendapatan dengan mengurangi pendapatan-**
9 **LRA/pendapatan-LO yang bersangkutan.**

10 **29. Koreksi kesalahan yang berhubungan dengan**
11 **periode-periode yang lalu terhadap posisi kas dilaporkan dalam**
12 **Laporan Arus Kas tahun berjalan pada aktivitas yang**
13 **bersangkutan.**

14 **30. Koreksi kesalahan diungkapkan pada Catatan atas**
15 **Laporan Keuangan.**

16 **PERUBAHAN KEBIJAKAN AKUNTANSI**

17 31. Para pengguna Laporan Keuangan perlu
18 membandingkan laporan keuangan dari suatu entitas pelaporan
19 dari waktu ke waktu untuk mengetahui kecenderungan arah
20 (*trend*) posisi keuangan, kinerja, dan arus kas. Oleh karena itu,
21 kebijakan akuntansi yang digunakan harus diterapkan secara
22 konsisten pada setiap periode.

23 32. Perubahan di dalam perlakuan, pengakuan, atau
24 pengukuran akuntansi sebagai akibat dari perubahan atas basis
25 akuntansi, kriteria kapitalisasi, metode, dan estimasi, merupakan
26 contoh perubahan kebijakan akuntansi.

27 33. Suatu perubahan kebijakan akuntansi harus dilakukan
28 hanya apabila penerapan suatu kebijakan akuntansi yang
29 berbeda diwajibkan oleh peraturan perundangan atau standar
30 akuntansi pemerintahan yang berlaku, atau apabila diperkirakan
31 bahwa perubahan tersebut akan menghasilkan informasi
32 mengenai posisi keuangan, kinerja keuangan, atau arus kas yang
33 lebih relevan dan lebih andal dalam penyajian laporan keuangan
34 entitas.

35 34. Perubahan kebijakan akuntansi tidak mencakup hal-
36 hal sebagai berikut:

37 (a) adopsi suatu kebijakan akuntansi pada peristiwa atau
38 kejadian yang secara substansi berbeda dari peristiwa atau
39 kejadian sebelumnya; dan

40 (b) adopsi suatu kebijakan akuntansi baru untuk kejadian atau
41 transaksi yang sebelumnya tidak ada atau yang tidak
42 material.

1 35. Timbulnya suatu kebijakan untuk merevaluasi aset
2 merupakan suatu perubahan kebijakan akuntansi. Namun
3 demikian, perubahan tersebut harus sesuai dengan standar
4 akuntansi terkait yang telah menerapkan persyaratan-persyaratan
5 sehubungan dengan revaluasi.

6 36. **Perubahan kebijakan akuntansi harus disajikan pada**
7 **Laporan Perubahan Ekuitas dan diungkapkan dalam Catatan atas**
8 **Laporan Keuangan.**

9 **PERUBAHAN ESTIMASI AKUNTANSI**

10 37. Agar memperoleh Laporan Keuangan yang andal,
11 maka estimasi akuntansi perlu disesuaikan antara lain dengan pola
12 penggunaan, tujuan penggunaan aset dan kondisi lingkungan
13 entitas yang berubah.

14 38. **Pengaruh atau dampak perubahan estimasi akuntansi**
15 **disajikan pada Laporan Operasional pada periode perubahan dan**
16 **periode selanjutnya sesuai sifat perubahan. Sebagai contoh,**
17 **perubahan estimasi masa manfaat aset tetap berpengaruh pada**
18 **LO tahun perubahan dan tahun-tahun selanjutnya selama masa**
19 **manfaat aset tetap tersebut.**

20 39. **Pengaruh perubahan terhadap LO periode berjalan**
21 **dan yang akan datang diungkapkan dalam Catatan atas Laporan**
22 **Keuangan. Apabila tidak memungkinkan, harus diungkapkan**
23 **alasan tidak mengungkapkan pengaruh perubahan itu.**

24 **OPERASI YANG TIDAK DILANJUTKAN**

25 40. Apabila suatu misi atau tupoksi suatu entitas
26 pemerintah dihapuskan oleh peraturan, maka suatu operasi,
27 kegiatan, program, proyek, atau kantor terkait pada tugas pokok
28 tersebut dihentikan.

29 41. **Informasi penting dalam operasi yang tidak dilanjutkan**
30 **--misalnya hakikat operasi, kegiatan, program, proyek yang**
31 **dihentikan, tanggal efektif penghentian, cara penghentian,**
32 **pendapatan dan beban tahun berjalan sampai tanggal**
33 **penghentian apabila dimungkinkan, dampak sosial atau dampak**
34 **pelayanan, pengeluaran aset atau kewajiban terkait pada**
35 **penghentian apabila ada-- harus diungkapkan pada Catatan atas**
36 **Laporan Keuangan.**

37 42. **Agar Laporan Keuangan disajikan secara komparatif,**
38 **suatu segmen yang dihentikan itu harus dilaporkan dalam Laporan**
39 **Keuangan walaupun berjumlah nol untuk tahun berjalan. Dengan**
40 **demikian, operasi yang dihentikan tampak pada Laporan**
41 **Keuangan.**

1 **43. Pendapatan dan beban operasi yang dihentikan pada**
2 **suatu tahun berjalan, di akuntansikan dan dilaporkan seperti biasa,**
3 **seolah-olah operasi itu berjalan sampai akhir tahun Laporan**
4 **Keuangan. Pada umumnya entitas membuat rencana**
5 **penghentian, meliputi jadwal penghentian bertahap atau**
6 **sekaligus, resolusi masalah legal, lelang, penjualan, hibah dan**
7 **lain-lain.**

8 44. Bukan merupakan penghentian operasi apabila :

- 9 a. Penghentian suatu program, kegiatan, proyek, segmen secara
10 evolusioner/ alamiah. Hal ini dapat diakibatkan oleh demand
11 (permintaan publik yang dilayani) yang terus merosot,
12 pergantian kebutuhan lain.
- 13 b. Fungsi tersebut tetap ada.
- 14 c. Beberapa jenis subkegiatan dalam suatu fungsi pokok dihapus,
15 selebihnya berjalan seperti biasa. Relokasi suatu program,
16 proyek, kegiatan ke wilayah lain.
- 17 d. Menutup suatu fasilitas yang ber-utilisasi amat rendah,
18 menghemat biaya, menjual sarana operasi tanpa
19 mengganggu operasi tersebut.

20 **TANGGAL EFEKTIF**

21 **45. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan ini**
22 **berlaku efektif untuk laporan atas petanggungjawaban**
23 **pelaksanaan anggaran mulai Tahun Anggaran 2009.**

24