



KERAJAAN MALAYSIA

Piawaian Perakaunan Sektor Awam Malaysia
(Malaysian Public Sector Accounting Standards)

MPSAS 3

Dasar Perakaunan, Perubahan dalam Anggaran Perakaunan
dan Kesilapan

Mac 2013

**MPSAS 3 – DASAR PERAKAUNAN, PERUBAHAN DALAM
ANGGARAN PERAKAUNAN DAN KESILAPAN**

Pengiktirafan

Piawaian Perakaunan Sektor Awam Malaysia (MPSAS) 3 adalah berdasarkan Piawaian Perakaunan Sektor Awam Antarabangsa (IPSAS) 3, *Dasar Perakaunan, Perubahan dalam Anggaran Perakaunan dan Kesilapan* daripada *Buku Panduan Penyataan Perakaunan Sektor Awam Antarabangsa* daripada Lembaga Piawaian Perakaunan Sektor Awam Antarabangsa, yang diterbitkan oleh Persekutuan Akauntan Antarabangsa (IFAC) pada April 2011 dan digunakan dengan kebenaran IFAC.

Buku Panduan Penyataan Perakaunan Sektor Awam Antarabangsa © 2011 oleh Persekutuan Akauntan Antarabangsa (IFAC). Hak cipta terpelihara.

Dikeluarkan oleh :
Jabatan Akauntan Negara
No. 1, Persiaran Perdana
Kompleks Kementerian Kewangan
Presint 2, Pusat Pentadbiran Kerajaan Persekutuan
62594 Putrajaya

Tel : 03-88821000
Faks : 03-88821765
Laman Web : <http://www.anm.gov.my>

**MPSAS 3 – DASAR PERAKAUNAN, PERUBAHAN DALAM
ANGGARAN PERAKAUNAN DAN KESILAPAN**

KANDUNGAN

	Perenggan
Objektif.....	1-2
Skop.....	3-6
Takrif.....	7-8
Kematanan	8
Dasar Perakaunan	9-36
Pemilihan dan Pemakaian Dasar Perakaunan.....	9-15
Ketekalan Dasar Perakaunan.....	16
Perubahan dalam Dasar Perakaunan.....	17-36
Mengaplikasikan Perubahan dalam Dasar Perakaunan.....	24-32
Aplikasi Retrospektif.....	27
Had Aplikasi Retrospektif.....	28-32
Pendedahan.....	33-36
Perubahan dalam Anggaran Perakaunan.....	37-45
Pendedahan.....	44-45
Kesilapan.....	46-54
Had Penyataan Semula Retrospektif.....	48-53
Pendedahan Kesilapan bagi Tempoh Terdahulu.....	54
Aplikasi Retrospektif dan Penyataan Semula Retrospektif yang Tidak Praktikal	55-58
Tarikh Kuat Kuasa.....	59-60
Panduan Pelaksanaan.....	
Perbandingan dengan IPSAS 3.....	

Piawaian Perakaunan Sektor Awam Malaysia (MPSAS) 3, *Dasar Perakaunan, Perubahan dalam Anggaran Perakaunan dan Kesilapan*, dinyatakan dalam perenggan 1-61. Semua perenggan tersebut mempunyai kuasa yang setara. MPSAS 3 hendaklah dibaca dalam konteks objektifnya dan *Prakata kepada Piawaian Perakaunan Sektor Awam Malaysia*. MPSAS 3 menyediakan asas untuk memilih dan menggunakan dasar perakaunan apabila tiada panduan yang jelas.

Objektif

1. Objektif Piawaian ini adalah untuk menetapkan kriteria bagi memilih dan menukar dasar perakaunan, berserta:
 - (a) kaedah perakaunan dan pendedahan perubahan dalam dasar perakaunan;
 - (b) perubahan dalam anggaran perakaunan; dan
 - (c) pembetulan kesilapan.

Piawaian ini bertujuan untuk meningkatkan kerelevanan dan kebolehpercayaan penyata kewangan sesuatu entiti serta kebolehbandingan penyata kewangan tersebut dari semasa ke semasa dan dengan penyata kewangan entiti lain.
2. Keperluan pendedahan dasar perakaunan, kecuali keperluan pendedahan untuk perubahan dalam dasar perakaunan, dinyatakan dalam MPSAS 1, *Pembentangan Penyata Kewangan*.

Skop

3. **Piawaian ini hendaklah diguna pakai dalam memilih dan mengguna pakai dasar perakaunan serta menerangkan sebab-sebab perubahan dalam dasar perakaunan, perubahan dalam anggaran perakaunan, dan pembetulan kesilapan tempoh terdahulu.**
4. Kesan cukai bagi pembetulan kesilapan tempoh terdahulu dan pelarasan retrospektif yang dibuat untuk mengaplikasikan perubahan dalam dasar perakaunan tidak diambil kira dalam Piawaian ini kerana ia tidak relevan bagi kebanyakan entiti sektor awam. Piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan berhubung cukai pendapatan mengandungi panduan tentang kaedah perakaunan kesan cukai.
5. **Piawaian ini terpakai untuk semua entiti sektor awam selain Perusahaan Perniagaan Kerajaan (*Government Business Enterprise, GBE*).**
6. Prakata kepada Piawaian Perakaunan Sektor Awam Malaysia yang dikeluarkan oleh Jabatan Akauntan Negara menjelaskan bahawa GBE mengguna pakai piawaian perakaunan diluluskan yang dikeluarkan oleh Lembaga Piawaian Perakaunan Malaysia (MASB). GBE ditakrifkan dalam MPSAS 1, *Pembentangan Penyata Kewangan*.

Takrif

7. **Istilah berikut digunakan dalam Piawaian ini dengan maksud yang ditetapkan:**

Dasar perakaunan ialah prinsip, asas, kelaziman, peraturan dan amalan khusus yang diguna pakai oleh entiti dalam menyediakan dan membentangkan penyata kewangan.

Perubahan dalam anggaran perakaunan ialah pelarasan amaun bawaan bagi sesuatu aset atau liabiliti, atau amaun penggunaan berkala bagi sesuatu aset, yang terhasil daripada penilaian status semasa, serta jangkaan manfaat dan obligasi masa depan yang dikaitkan

dengan aset dan liabiliti. Oleh itu, perubahan dalam anggaran perakaunan yang terhasil daripada maklumat atau perkembangan baharu adalah bukan merupakan pembedahan kesilapan.

Tidak praktikal Apabila sesuatu entiti tidak dapat mengaplikasikan sesuatu keperluan setelah berusaha sedaya upaya untuk berbuat demikian. Bagi tempoh terdahulu yang tertentu, adalah tidak praktikal untuk mengaplikasikan perubahan dalam dasar perakaunan secara retrospektif atau membuat pernyataan semula secara retrospektif bagi membetulkan kesilapan jika:

- (a) kesan aplikasi retrospektif atau pernyataan semula retrospektif tidak dapat ditentukan;
- (b) aplikasi retrospektif atau pernyataan semula retrospektif memerlukan andaian mengenai hasrat pihak pengurusan dalam tempoh tersebut; atau
- (c) aplikasi retrospektif atau pernyataan semula retrospektif memerlukan anggaran amaun yang signifikan dan adalah mustahil untuk membezakan secara objektif maklumat tentang anggaran itu yang:
 - (i) memberikan bukti tentang keadaan yang wujud pada tarikh amaun itu diiktiraf, diukur, atau didedahkan; dan
 - (ii) boleh didapati apabila penyata kewangan bagi tempoh terdahulu itu dibenarkan untuk diterbitkan;

daripada maklumat lain.

Material ialah peninggalan atau salah nyata sesuatu item dianggap material jika ia boleh, secara berasingan atau kolektif, mempengaruhi keputusan atau penilaian pengguna yang dibuat berdasarkan penyata kewangan.

Kesilapan tempoh terdahulu ialah peninggalan daripada, dan salah nyata dalam, penyata kewangan entiti bagi satu atau lebih tempoh terdahulu yang timbul akibat kegagalan menggunakan, atau penyalahgunaan, maklumat yang boleh dipercayai:

- (a) tersedia ketika penyata kewangan bagi tempoh itu diberi kebenaran untuk diterbitkan; dan
- (b) sepatutnya boleh dijangka ia telahpun diperolehi dan diambil kira dalam penyediaan dan pembentangan penyata kewangan itu.

Kesilapan tersebut termasuk kesan kesilapan matematik, kesilapan dalam mengguna pakai dasar perakaunan, terlepas pandang atau salah tafsir fakta, dan penipuan.

Aplikasi prospektif, bagi perubahan dalam dasar perakaunan dan pengenalpastian kesan perubahan dalam anggaran perakaunan, masing-masing adalah:

- (a) **mengguna pakai dasar perakaunan baharu dalam urus niaga, peristiwa lain dan keadaan yang berlaku selepas tarikh dasar tersebut diubah; dan**
- (b) **mengenal pasti kesan perubahan dalam anggaran perakaunan bagi tempoh semasa dan masa depan yang terjejas akibat perubahan tersebut.**

Aplikasi retrospektif adalah menggunakan pakai dasar perakaunan baharu dalam urus niaga, peristiwa lain dan keadaan seolah-olah dasar itu sudah lama terpakai.

Penyataan semula retrospektif adalah membetulkan pengiktirafan, pengukuran dan pendedahan amaun bagi elemen penyata kewangan seolah-olah kesilapan tempoh terdahulu tidak pernah berlaku.

Istilah yang ditakrifkan dalam MPSAS lain digunakan dalam Piawaian ini dengan maksud yang sama seperti dalam Piawaian berkenaan, dan diterbitkan semula dalam Glosari Takrifan Istilah yang diterbitkan secara berasingan.

Kematanan

- 8. Dalam menilai sama ada sesuatu peninggalan atau salah nyata boleh mempengaruhi keputusan pengguna, dan ia menjadi material, memerlukan pertimbangan mengenai ciri-ciri pengguna tersebut. Pengguna diandaikan mempunyai pengetahuan yang mencukupi tentang sektor awam, aktiviti ekonomi dan perakaunan, serta kesanggupan untuk meneliti maklumat dengan usaha yang munasabah. Oleh itu, penilaian perlu mengambil kira bagaimana pengguna dengan ciri tersebut boleh dijangka akan dipengaruhi dalam membuat dan menilai keputusan.

Dasar Perakaunan

Pemilihan dan Penggunaan Dasar Perakaunan

- 9. **Apabila sesuatu MPSAS diguna pakai secara khusus untuk sesuatu urus niaga, peristiwa lain atau keadaan, dasar perakaunan yang terpakai untuk item itu hendaklah ditentukan dengan menggunakan pakai Piawaian tersebut.**
- 10. Dasar perakaunan yang ditetapkan oleh Jabatan Akauntan Negara dan berdasarkan MPSAS menghasilkan maklumat dalam penyata kewangan yang relevan dan boleh dipercayai berhubung dengan sesuatu urus niaga, peristiwa lain dan keadaan yang padanya ia terpakai. Dasar perakaunan tersebut tidak semestinya terpakai apabila kesan menggunakan pakai dasar tersebut tidak material. Walau bagaimanapun, adalah tidak wajar untuk membuat atau tidak membetulkan, penyimpangan tidak material daripada MPSAS agar sesuatu entiti tersebut dapat membentangkan kedudukan kewangan, prestasi kewangan atau aliran tunai dengan cara yang tertentu.
- 11. MPSAS mengandungi panduan untuk membantu entiti mengaplikasikan keperluan mereka. Semua panduan tersebut menyatakan sama ada ia merupakan sebahagian daripada MPSAS. Panduan yang merupakan sebahagian daripada MPSAS adalah mandatori. Panduan yang bukan sebahagian daripada MPSAS tidak mengandungi keperluan untuk penyata kewangan.

12. **Jika tiada MPSAS yang boleh diguna pakai secara khusus untuk sesuatu urusan niaga, peristiwa lain atau keadaan, pihak pengurusan hendaklah menggunakan pertimbangannya dalam merangka dan mengguna pakai dasar perakaunan bagi menghasilkan maklumat yang:**
- (a) **relevan dengan keperluan pengguna dalam pembuatan keputusan; dan**
 - (b) **boleh dipercayai, jika penyata kewangan:**
 - (i) **benar-benar menjelaskan kedudukan kewangan, prestasi kewangan dan aliran tunai entiti;**
 - (ii) **menggambarkan inti pati ekonomi bagi urusan niaga, peristiwa lain dan keadaan, dan bukannya berbentuk undang-undang semata-mata;**
 - (iii) **adalah neutral, yakni tidak berat sebelah;**
 - (iv) **disediakan dengan berhemat; dan**
 - (v) **lengkap dari semua aspek material.**
13. Perenggan 10 menghendaki pembangunan dasar perakaunan untuk memastikan penyata kewangan menyediakan maklumat yang menepati beberapa ciri kualitatif. Lampiran A dalam MPSAS 1 memberikan ringkasan tentang ciri kualitatif pelaporan kewangan.
14. **Dalam membuat pertimbangan seperti yang diterangkan dalam perenggan 12, pihak pengurusan hendaklah merujuk, dan mempertimbangkan kesesuaian sumber berikut mengikut tertib menurun:**
- (a) **Keperluan dalam MPSAS yang membincangkan isu yang serupa dan berkaitan; dan**
 - (b) **Takrif serta kriteria pengiktirafan dan pengukuran bagi aset, liabiliti, hasil dan belanja yang diterangkan dalam MPSAS lain.**
15. **Dalam membuat pertimbangan yang diterangkan dalam perenggan 12, pihak pengurusan juga boleh mempertimbangkan:**
- (a) **penyataan paling terkini yang dikeluarkan oleh badan penetapan piawaian yang lain; dan**
 - (b) **amalan sektor awam atau swasta yang diterima pakai;**

tetapi hanya setakat mana penyataan dan amalan ini tidak bercanggah dengan sumber dalam perenggan 14. Contoh penyataan tersebut termasuklah penyataan MASB yang merangkumi Rangka Kerja Konseptual bagi Pelaporan Kewangan, MFRS dan Interpretasi IC yang dikeluarkan oleh MASB.

Ketekalan Dasar Perakaunan

16. Sesebuah entiti hendaklah memilih dan mengguna pakai dasar perakaunannya secara tekal untuk urus niaga yang serupa, peristiwa lain dan keadaan, melainkan sesuatu MPSAS menghendaki atau membenarkan secara khusus pengkategorian item yang memerlukan dasar lain yang mungkin lebih sesuai. Jika MPSAS menghendaki atau membenarkan pengkategorian tersebut, sesuatu dasar perakaunan yang sesuai hendaklah dipilih dan diguna pakai secara tekal untuk setiap kategori.

Perubahan dalam Dasar Perakaunan

17. Sesebuah entiti hendaklah mengubah dasar perakaunan hanya jika perubahan itu:
- (a) dikehendaki oleh MPSAS; atau
 - (b) menghasilkan penyata kewangan yang menyediakan maklumat yang boleh dipercayai dan lebih relevan tentang kesan urus niaga, peristiwa lain dan keadaan terhadap kedudukan kewangan, prestasi kewangan atau aliran tunai entiti tersebut.
18. Pengguna penyata kewangan perlu dapat membandingkan penyata kewangan sesuatu entiti dari semasa ke semasa bagi mengenal pasti trend kedudukan kewangan, prestasi dan aliran tunainya. Oleh itu, dasar perakaunan yang sama hendaklah diguna pakai dalam setiap tempoh dan dari satu tempoh ke satu tempoh yang lain, melainkan perubahan dalam dasar perakaunan memenuhi salah satu kriteria dalam perenggan 17.
19. Perubahan dari satu asas perakaunan ke asas perakaunan yang lain merupakan perubahan dalam dasar perakaunan.
20. Perubahan dalam kaedah perakaunan, pengiktirafan, atau pengukuran urus niaga, peristiwa atau keadaan dalam sesuatu asas perakaunan dianggap sebagai perubahan dalam dasar perakaunan.
21. Berikut merupakan bukan perubahan dalam dasar perakaunan:
- (a) Penggunaan dasar perakaunan untuk urus niaga, peristiwa lain atau keadaan yang berbeza dari segi inti pati daripada urus niaga, peristiwa atau keadaan yang berlaku sebelum ini.
 - (b) Penggunaan dasar perakaunan baharu untuk urus niaga, peristiwa lain atau keadaan yang tidak berlaku sebelum ini atau yang dahulunya tidak material.
22. Penggunaan awal sesuatu dasar untuk menilai semula aset menurut MPSAS 17, *Hartanah, Loji dan Peralatan* atau MPSAS 31, *Aset Tak Ketara* merupakan perubahan dalam dasar perakaunan yang perlu diuruskan sebagai penilaian semula menurut MPSAS 17 atau MPSAS 31, dan bukannya menurut Piawaian ini.
23. Perenggan 24-36 tidak terpakai untuk perubahan dalam dasar perakaunan yang diterangkan dalam perenggan 22.

Mengaplikasikan Perubahan dalam Dasar Perakaunan

24. Tertakluk kepada perenggan 28:

- (a) **Sesebuah entiti hendaklah mengambil kira perubahan dalam dasar perakaunan yang terhasil daripada pemakaian awal sesuatu MPSAS menurut peruntukan peralihan khusus, jika ada, dalam Piawaian tersebut; dan**
- (b) **Apabila entiti mengubah dasar perakaunan pada pemakaian awal MPSAS yang tidak melibatkan peruntukan peralihan khusus yang terpakai untuk perubahan itu, atau mengubah dasar perakaunan secara sukarela, entiti itu hendaklah mengaplikasikan perubahan tersebut secara retrospektif.**

25. Bagi tujuan Piawaian ini, pemakaian awal Piawaian sebelum tarikh kuat kuasa tidak dianggap sebagai perubahan dalam dasar perakaunan yang dibuat secara sukarela.

26. Jika tiada MPSAS yang boleh diguna pakai secara khusus untuk sesuatu urusan niaga, peristiwa lain atau keadaan, pihak pengurusan boleh, menurut perenggan 14, menggunakan pakai dasar perakaunan daripada:

- (a) pernyataan paling terkini yang dikeluarkan oleh badan penetapan piawaian yang lain; dan
- (b) amalan sektor awam atau swasta yang diterima pakai;

tetapi hanya setakat mana pernyataan dan amalan ini selaras dengan perenggan 14. Contoh pernyataan tersebut termasuklah pernyataan MASB yang merangkumi Rangka Kerja Konseptual bagi Pelaporan Kewangan, MFRS dan Interpretasi IC yang dikeluarkan oleh MASB. Jika, selepas pindaan dibuat pada pernyataan berkenaan, entiti tersebut memilih untuk mengubah dasar perakaunan, perubahan itu diambil kira dan didedahkan sebagai perubahan yang dibuat secara sukarela dalam dasar perakaunan.

Aplikasi Retrospektif

27. **Tertakluk kepada perenggan 28, apabila perubahan dalam dasar perakaunan diaplikasikan secara retrospektif menurut perenggan 24(a) atau (b), entiti tersebut hendaklah menyelaraskan baki awal setiap komponen aset bersih/ekuiti yang terjejas bagi tempoh terawal pembentangan dan amaun perbandingan lain yang didedahkan bagi setiap tempoh pembentangan terdahulu seolah-olah dasar perakaunan baharu tersebut sudah lama diguna pakai.**

Had atas Aplikasi Retrospektif

28. **Apabila aplikasi retrospektif dikehendaki oleh perenggan 24(a) atau (b), perubahan dalam dasar perakaunan akan diaplikasikan secara retrospektif, kecuali ia tidak praktikal untuk menentukan sama ada kesan perubahan tersebut adalah bagi tempoh spesifik atau secara kumulatif.**

29. **Apabila tidak praktikal untuk menentukan kesan perubahan dalam dasar perakaunan bagi sesuatu tempoh spesifik berdasarkan maklumat perbandingan yang dibentangkan bagi satu atau lebih tempoh terdahulu, entiti tersebut hendaklah mengguna pakai dasar perakaunan baharu untuk amaun bawaan aset dan liabiliti pada permulaan tempoh terawal aplikasi retrospektif dapat dilaksanakan, yang mungkin merupakan tempoh semasa, dan hendaklah membuat pelarasan yang berkaitan ke atas baki awal setiap komponen aset bersih/ekuiti yang terjejas bagi tempoh itu.**
30. **Apabila tidak praktikal untuk menentukan kesan secara kumulatif pada permulaan tempoh semasa akibat daripada pemakaian dasar perakaunan baharu ke atas semua tempoh terdahulu, entiti tersebut hendaklah menyelaraskan maklumat perbandingan berkenaan untuk mengguna pakai dasar perakaunan baharu secara prospektif dari tarikh terawal ia dapat dilaksanakan.**
31. Apabila entiti mengguna pakai dasar perakaunan baharu secara retrospektif, ia mengguna pakai dasar perakaunan baharu itu untuk maklumat perbandingan bagi tempoh terdahulu setakat mana praktikal untuk dilaksanakan. Aplikasi retrospektif bagi tempoh terdahulu adalah tidak praktikal, melainkan kesan kumulatif ke atas amaun dalam penyata kedudukan kewangan awal dan akhir bagi tempoh itu dapat ditentukan. Amaun pelarasan yang terhasil berkaitan tempoh sebelum tempoh yang dibentangkan dalam penyata kewangan dibuat pada baki awal setiap komponen aset bersih/ekuiti yang terjejas bagi tempoh terdahulu yang terawal dibentangkan. Pada kebiasaannya, pelarasan dibuat terhadap lebihan atau kekurangan terkumpul. Walau bagaimanapun, pelarasan mungkin dibuat pada komponen aset bersih/ekuiti yang lain (contohnya, bagi mematuhi MPSAS). Apa-apa maklumat lain tentang tempoh terdahulu, seperti ringkasan sejarah data kewangan, juga diselaraskan sejauh mana ia dapat dilaksanakan.
32. Apabila tidak praktikal bagi sesuatu entiti untuk mengguna pakai dasar perakaunan baharu secara retrospektif kerana ia tidak dapat menentukan kesan kumulatif pemakaian dasar tersebut terhadap semua tempoh terdahulu, entiti tersebut, menurut perenggan 30, mengguna pakai dasar baharu secara prospektif dari permulaan tempoh terawal ia dapat dipraktikkan. Oleh itu, entiti mengabaikan bahagian pelarasan kumulatif ke atas aset, liabiliti dan aset bersih/ekuiti yang wujud sebelum tarikh tersebut. Perubahan sesuatu dasar perakaunan adalah dibenarkan, walaupun dasar tersebut tidak pratikal untuk diguna pakai secara prospektif bagi mana-mana tempoh terdahulu. Perenggan 55-58 memberikan panduan apabila tidak praktikal bagi entiti untuk mengguna pakai dasar perakaunan baharu bagi satu atau lebih tempoh terdahulu.

Pendedahan

33. **Apabila pemakaian awal MPSAS (a) memberikan kesan terhadap tempoh semasa atau mana-mana tempoh terdahulu, (b) mungkin memberikan kesan seperti di (a), kecuali ia tidak praktikal untuk menentukan amaun pelarasan, atau (c) mungkin memberikan kesan terhadap tempoh akan datang, entiti hendaklah mendedahkan:**
- (a) **Tajuk Piawaian itu;**

- (b) **Jika berkenaan, perubahan dalam dasar perakaunan dibuat menurut peruntukan peralihan yang berkaitan;**
- (c) **Jenis perubahan dalam dasar perakaunan;**
- (d) **Jika berkenaan, keterangan mengenai peruntukan peralihan;**
- (e) **Jika berkenaan, peruntukan peralihan yang mungkin memberikan kesan terhadap tempoh yang akan datang;**
- (f) **Bagi tempoh semasa dan setiap tempoh terdahulu yang dibentangkan, amaun pelarasan untuk setiap item barisan penyata kewangan yang terjejas, setakat mana ia dapat dipraktikkan;**
- (g) **Amaun pelarasan berkaitan tempoh sebelum tempoh yang dibentangkan, setakat mana ia dapat dipraktikkan; dan**
- (h) **Perkara yang menyebabkan wujudnya sesuatu keadaan serta keterangan tentang bagaimana dan bila perubahan dalam dasar perakaunan mula diaplikasikan jika aplikasi retrospektif yang dikehendaki oleh perenggan 24(a) atau (b) tidak dapat dipraktikkan bagi tempoh terdahulu yang tertentu atau tempoh sebelum tempoh yang dibentangkan.**

Penyata Kewangan bagi tempoh berikutnya tidak perlu mengulangi pendedahan yang sama.

34. **Apabila perubahan dalam dasar perakaunan dibuat secara sukarela (a) memberikan kesan terhadap tempoh semasa atau mana-mana tempoh terdahulu, (b) mungkin memberikan kesan terhadap tempoh itu, kecuali ia tidak praktikal untuk menentukan amaun pelarasan, atau (c) mungkin memberikan kesan terhadap tempoh akan datang, entiti hendaklah mendedahkan:**

- (a) **Jenis perubahan dalam dasar perakaunan;**
- (b) **Sebab pemakaian dasar perakaunan baharu itu dapat menyediakan maklumat yang boleh dipercayai dan lebih relevan;**
- (c) **Amaun pelarasan untuk setiap item barisan penyata kewangan yang terjejas bagi tempoh semasa dan setiap tempoh terdahulu dibentangkan setakat mana ia dapat dipraktikkan.**
- (d) **Amaun pelarasan berkaitan tempoh sebelum tempoh yang dibentangkan, setakat mana ia dapat dipraktikkan; dan**
- (e) **Perkara yang menyebabkan wujudnya sesuatu keadaan serta keterangan tentang bagaimana dan bila perubahan dalam dasar perakaunan mula diaplikasikan jika aplikasi retrospektif tersebut tidak dapat dipraktikkan bagi tempoh terdahulu yang tertentu atau tempoh sebelum tempoh yang dibentangkan.**

Penyata Kewangan bagi tempoh berikutnya tidak perlu mengulangi pendedahan yang sama.

35. **Apabila sesebuah entiti belum mengguna pakai MPSAS baharu yang telah dikeluarkan tetapi belum lagi berkuat kuasa, entiti tersebut hendaklah mendedahkan:**
- (a) **fakta ini; dan**
 - (b) **maklumat yang diketahui atau dapat dianggarkan sewajarnya berkaitan dengan penilaian kebarangkalian impak pemakaian Piawaian baharu ke atas penyata kewangan entiti dalam tempoh awal pemakaian.**
36. Bagi mematuhi perenggan 35, entiti membuat pertimbangan untuk mendedahkan:
- (a) tajuk MPSAS baharu;
 - (b) jenis perubahan yang akan dibuat dalam dasar perakaunan;
 - (c) tarikh apabila Piawaian perlu diguna pakai;
 - (d) tarikh dirancang untuk Piawaian mula diguna pakai; dan
 - (e) sama ada:
 - (i) perbincangan tentang jangkaan impak pemakaian awal Piawaian ke atas penyata kewangan entiti; atau
 - (ii) Penyataan mengenai kesan jika impak tidak diketahui atau tidak dapat dianggarkan sewajarnya.

Perubahan dalam Anggaran Perakaunan

37. Akibat ketidakpastian yang wujud dalam memberikan perkhidmatan atau menjalankan aktiviti perdagangan atau aktiviti lain, kebanyakan item dalam penyata kewangan tidak dapat diukur dengan tepat tetapi hanya boleh dianggarkan. Penganggaran melibatkan pertimbangan yang dibuat berdasarkan maklumat terkini yang boleh didapati dan dipercayai. Sebagai contoh, anggaran mungkin diperlukan bagi:
- (a) hasil cukai yang perlu dibayar kepada kerajaan;
 - (b) hutang lapuk akibat cukai yang tidak dipungut;
 - (c) inventori usang;
 - (d) nilai saksama aset kewangan atau liabiliti kewangan;
 - (e) usia guna atau jangkaan pola penggunaan manfaat ekonomi masa depan atau potensi perkhidmatan yang terdapat pada aset boleh disusut nilai, atau peratusan pembinaan jalan raya; dan

- (f) obligasi waranti.
38. Penggunaan anggaran munasabah merupakan bahagian penting dalam penyediaan penyata kewangan dan ia tidak menggugat kebolehpercayaan penyata kewangan berkenaan.
39. Anggaran mungkin perlu disemak jika terdapat perubahan dalam keadaan apabila anggaran terkini dibuat berdasarkan atau terhasil daripada maklumat baharu atau pertambahan pengalaman. Berdasarkan sifatnya, semakan anggaran tidak berkait dengan tempoh terdahulu dan bukan merupakan pembetulan kesilapan.
40. Perubahan dalam asas pengukuran yang digunakan merupakan perubahan dalam dasar perakaunan, dan bukan perubahan dalam anggaran perakaunan. Apabila perubahan dalam dasar perakaunan sukar dibezakan daripada perubahan dalam anggaran perakaunan, perubahan itu dianggap sebagai perubahan dalam anggaran perakaunan.
41. **Kesan perubahan dalam anggaran perakaunan, selain perubahan yang melibatkan perenggan 42, hendaklah diiktiraf secara prospektif dengan memasukkannya dalam lebih atau kurang bagi:**
- (a) **Tempoh perubahan, jika perubahan itu menjejaskan tempoh tersebut sahaja; atau**
 - (b) **Tempoh perubahan dan tempoh akan datang, jika perubahan itu menjejaskan kedua-duanya.**
42. **Setakat mana perubahan dalam anggaran perakaunan menyebabkan perubahan dalam aset dan liabiliti, atau berkait dengan item aset bersih/ekuiti, perubahan tersebut hendaklah diiktiraf dengan menyelaraskan amaun bawaan bagi aset, liabiliti atau item aset bersih/ekuiti yang berkaitan dalam tempoh perubahan.**
43. Pengiktirafan prospektif kesan perubahan dalam anggaran perakaunan bermaksud perubahan itu diaplikasikan pada urus niaga, peristiwa lain dan keadaan dari tarikh berlakunya perubahan dalam anggaran. Perubahan dalam anggaran perakaunan mungkin menjejaskan lebih atau kurang tempoh semasa sahaja, atau lebih atau kurang tempoh semasa dan tempoh akan datang. Sebagai contoh, perubahan dalam anggaran amaun hutang lapuk hanya menjejaskan lebih atau kurang bagi tempoh semasa, dan oleh itu ia diiktiraf dalam tempoh semasa. Walau bagaimanapun, perubahan dalam anggaran usia guna, atau jangkaan pola penggunaan manfaat ekonomi atau potensi perkhidmatan yang terdapat pada aset boleh disusut nilai menjejaskan belanja susut nilai untuk tempoh semasa dan setiap tempoh akan datang sepanjang usia guna aset berbaki. Dalam kedua-dua kes, kesan perubahan berkaitan tempoh semasa diiktiraf sebagai hasil atau belanja dalam tempoh semasa. Kesan terhadap tempoh akan datang, jika ada, akan diiktiraf dalam tempoh akan datang.

Pendedahan

44. **Sesebuah entiti hendaklah mendedahkan jenis dan amaun perubahan dalam anggaran perakaunan yang memberikan kesan dalam tempoh semasa atau dijangka memberikan**

kesan terhadap tempoh akan datang, kecuali pendedahan kesan terhadap tempoh akan datang apabila tidak praktikal untuk mengganggarkan kesan tersebut.

45. **Jika amaun kesan dalam tempoh akan datang tidak didedahkan kerana tidak pratikal untuk mengganggarkannya, entiti tersebut hendaklah mendedahkan fakta itu.**

Kesilapan

46. Kesilapan boleh berlaku berhubung dengan pengiktirafan, pengukuran, pembentangan atau pendedahan elemen penyata kewangan. Penyata kewangan tidak mematuhi MPSAS jika ia mengandungi sama ada kesilapan material atau tidak material yang dibuat dengan sengaja agar sesuatu entiti tersebut dapat membentangkan kedudukan kewangan, prestasi kewangan atau aliran tunai dengan cara yang tertentu. Kesilapan yang mungkin berlaku dalam tempoh semasa dan ditemui dalam tempoh tersebut dibetulkan sebelum penyata kewangan dibenarkan untuk diterbitkan. Walau bagaimanapun, kesilapan material adakalanya tidak ditemui sehingga tempoh berikutnya, dan kesilapan tempoh terdahulu ini dibetulkan dalam maklumat perbandingan yang dipersembahkan dalam penyata kewangan bagi tempoh berikutnya (lihat perenggan 47-53).
47. **Tertakluk kepada perenggan 48, sesebuah entiti hendaklah membetulkan kesilapan material tempoh terdahulu secara retrospektif dalam set pertama penyata kewangan yang dibenarkan untuk diterbitkan selepas penemuan kesilapan tersebut dengan:**
- (a) **Menyatakan semula amaun perbandingan yang dibentangkan bagi tempoh terdahulu kesilapan tersebut berlaku; atau**
 - (b) **Menyatakan semula baki awal aset, liabiliti dan aset bersih/ekuiti bagi tempoh terdahulu terawal yang dibentangkan jika kesilapan itu berlaku sebelum tempoh tersebut.**

Had Penyataan Semula Retrospektif

48. **Kesilapan tempoh terdahulu hendaklah dibetulkan dengan penyataan semula retrospektif, kecuali setakat mana ia tidak praktikal untuk menentukan sama ada kesilapan tersebut adalah kesilapan kesan tempoh spesifik atau kesan kumulatif.**
49. **Apabila tidak praktikal untuk menentukan kesilapan kesan tempoh spesifik ke atas maklumat perbandingan bagi satu atau lebih tempoh terdahulu yang dibentangkan, entiti itu hendaklah menyatakan semula baki awal aset, liabiliti dan aset bersih/ekuiti bagi tempoh terawal penyataan semula retrospektif dapat dipraktikkan (yang mungkin merupakan tempoh semasa).**
50. **Apabila tidak praktikal untuk menentukan kesilapan kesan kumulatif ke atas semua tempoh terdahulu pada permulaan tempoh semasa, entiti tersebut hendaklah menyatakan semula maklumat perbandingan bagi membetulkan kesilapan tersebut secara prospektif dari tarikh terawal ia dapat dipraktikkan.**

51. Pembetulan kesilapan tempoh terdahulu dikeluarkan daripada lebih atau kurang dalam tempoh kesilapan tersebut ditemui. Sebarang maklumat tentang tempoh terdahulu yang dibentangkan, termasuk ringkasan sejarah data kewangan, juga dinyatakan semula setakat mana praktikal untuk dilaksanakan.
52. Apabila tidak praktikal untuk menentukan amaun kesilapan (contohnya, kesilapan dalam mengguna pakai dasar perakaunan) bagi semua tempoh terdahulu, entiti tersebut, menurut perenggan 50, menyatakan semula maklumat perbandingan secara prospektif dari tarikh terawal ia dapat dipraktikkan. Oleh itu, entiti mengabaikan bahagian penyataan semula kumulatif aset, liabiliti dan aset bersih/ekuiti yang timbul sebelum tarikh tersebut. Perenggan 55-58 memberi panduan apabila tidak praktikal untuk membetulkan kesilapan bagi satu atau lebih tempoh terdahulu.
53. Pembetulan kesilapan dibezakan daripada perubahan dalam anggaran perakaunan. Anggaran perakaunan mengikut jenisnya adalah taksiran terhampir yang mungkin perlu disemak semula setiap kali maklumat tambahan diketahui. Sebagai contoh, keuntungan atau kerugian yang diiktiraf akibat sesuatu kontingensi adalah bukan merupakan pembetulan kesilapan.

Pendedahan Kesilapan Tempoh Terdahulu

54. **Dalam mengguna pakai perenggan 47, sesebuah entiti hendaklah mendedahkan perkara berikut:**
 - (a) **Jenis kesilapan tempoh terdahulu;**
 - (b) **Bagi setiap tempoh terdahulu yang dibentangkan, amaun pembetulan untuk setiap item barisan nyata kewangan yang terjejas, setakat mana ia dapat dipraktikkan;**
 - (c) **Amaun pembetulan pada permulaan tempoh terdahulu terawal yang dibentangkan; dan**
 - (d) **Perkara yang menyebabkan wujudnya sesuatu keadaan serta keterangan tentang bagaimana dan bila kesilapan tersebut telah pun dibetulkan jika aplikasi retrospektif tersebut tidak dapat dipraktikkan bagi tempoh terdahulu yang tertentu.**

Penyata Kewangan bagi tempoh berikutnya tidak perlu mengulangi pendedahan yang sama.

Aplikasi Retrospektif dan Penyataan Semula Retrospektif yang Tidak Praktikal

55. Dalam sesetengah keadaan, adalah tidak praktikal untuk melaras maklumat perbandingan bagi satu atau lebih tempoh terdahulu untuk mencapai kebolehbandingan dengan tempoh semasa. Sebagai contoh, data mungkin tidak dikumpul dalam tempoh terdahulu dengan cara yang membolehkan sama ada aplikasi retrospektif dasar perakaunan baharu (termasuk, bagi tujuan perenggan 56-58, aplikasi prospektifnya untuk tempoh terdahulu) atau penyataan semula

retrospektif bagi membetulkan kesilapan tempoh terdahulu, dan ia mungkin tidak praktikal untuk menjana semula maklumat tersebut.

56. Kerap kali menjadi satu keperluan untuk membuat anggaran dalam menggunakan pakai sesuatu dasar perakaunan untuk elemen penyata kewangan yang diiktiraf atau didedahkan berhubung dengan urusan niaga, peristiwa lain atau keadaan. Penganggaran selalunya subjektif, dan anggaran mungkin dibuat selepas tarikh pelaporan. Penganggaran berpotensi menjadi lebih sukar bila menggunakan pakai sesuatu dasar perakaunan secara retrospektif atau membuat pernyataan semula secara retrospektif untuk membetulkan kesilapan tempoh terdahulu kerana tempoh masa yang lebih lama yang mungkin telah berlalu sejak terjejasnya sesuatu urusan niaga, peristiwa lain atau keadaan. Walau bagaimanapun, objektif anggaran yang berkaitan dengan tempoh terdahulu tetap sama seperti objektif anggaran yang dibuat dalam tempoh semasa, iaitu anggaran hendaklah mencerminkan keadaan yang wujud semasa urusan niaga, peristiwa lain atau keadaan berlaku.
57. Oleh itu, menggunakan pakai dasar perakaunan baharu atau membetulkan kesilapan tempoh terdahulu secara retrospektif memerlukan maklumat berbeza yang:
- (a) memberikan bukti tentang keadaan yang wujud pada tarikh urusan niaga, peristiwa lain atau keadaan berlaku; dan
 - (b) boleh didapati apabila penyata kewangan bagi tempoh terdahulu tersebut telah dibenarkan untuk diterbitkan;

daripada maklumat lain. Bagi sesetengah jenis anggaran (contohnya, anggaran nilai saksama yang berdasarkan kepada harga atau input yang tidak dapat diperhatikan), adalah tidak praktikal untuk membezakan maklumat tersebut. Apabila aplikasi retrospektif atau pernyataan semula retrospektif memerlukan anggaran yang signifikan dibuat yang baginya adalah mustahil untuk membezakan dua jenis maklumat ini, ia adalah tidak praktikal untuk menggunakan pakai dasar perakaunan baharu atau membetulkan kesilapan tempoh secara retrospektif.

58. Pengalaman yang lalu tidak sepatutnya digunakan apabila menggunakan pakai dasar perakaunan baharu atau membetulkan amaun bagi tempoh terdahulu, sama ada dalam membuat andaian tentang hasrat pihak pengurusan dalam tempoh terdahulu atau menganggarkan amaun yang diiktiraf, diukur atau didedahkan dalam tempoh terdahulu. Sebagai contoh, apabila entiti membetulkan kesilapan tempoh terdahulu dalam mengelaskan bangunan kerajaan sebagai hartanah pelaburan (bangunan tersebut sebelum ini dikelaskan sebagai hartanah, loji dan peralatan), ia tidak mengubah asas pengelasan bagi tempoh tersebut jika pihak pengurusan kemudiannya memutuskan untuk menggunakan bangunan tersebut sebagai bangunan pejabat huni sendiri. Selain itu, apabila entiti membetulkan kesilapan tempoh terdahulu dalam mengira liabilitinya bagi peruntukan kos pembersihan pencemaran akibat operasi kerajaan menurut MPSAS 19, *Peruntukan, Liabiliti Luar jangka dan Aset Luar jangka*, entiti mengabaikan maklumat tentang kebocoran minyak yang luar biasa banyaknya daripada kapal bekalan tentera laut semasa tempoh seterusnya yang boleh didapati selepas penyata kewangan bagi tempoh terdahulu dibenarkan untuk diterbitkan. Fakta bahawa anggaran yang signifikan sering kali diperlukan apabila meminda maklumat perbandingan yang dikemukakan bagi tempoh

terdahulu, tidak menghalang pelaksanaan pelarasan atau pembedahan maklumat perbandingan yang boleh dipercayai.

Tarikh Kuat Kuasa

59. **Entiti hendaklah mengguna pakai Piawaian ini untuk penyata kewangan tahunan yang meliputi tempoh bermula pada atau selepas 1 Januari 2017. Penggunaan lebih awal adalah digalakkan. Sekiranya entiti mengguna pakai Piawaian ini untuk tempoh bermula sebelum 1 Januari 2017, entiti hendaklah mendedahkan fakta tersebut.**

59A. *(Dipotong)*

60. Apabila entiti menerima pakai asas perakaunan akruan seperti yang ditakrifkan oleh MPSAS bagi tujuan pelaporan kewangan selepas tarikh kuat kuasa ini, maka Piawaian ini terpakai kepada penyata kewangan tahunan entiti meliputi tempoh bermula pada atau selepas tarikh diterima pakai.

Panduan Pelaksanaan (PP)

Panduan ini disertakan bersama, tetapi bukan merupakan sebahagian daripada MPSAS 3.

Penyataan Semula Kesilapan secara Retrospektif

PP1. Semasa 20X2, entiti mendapati bahawa hasil cukai pendapatan adalah tidak tepat. Cukai pendapatan sebanyak RM¹6,500 yang sepatutnya diiktiraf pada 20X1 telah tidak dimasukkan dalam 20X1 dan diiktiraf sebagai hasil pada 20X2.

PP2. Rekod perakaunan entiti bagi 20X2 menunjukkan hasil pencukaian sebanyak RM60,000 (termasuk cukai sebanyak RM6,500 yang sepatutnya diiktiraf dalam baki awal), dan belanja sebanyak RM86,500.

PP3. Pada 20X1, entiti melaporkan:

	RM
Hasil pencukaian	34,000
Caj pengguna	3,000
Hasil operasi lain	30,000
Jumlah hasil	<u>67,000</u>
Belanja	<u>(60,000)</u>
Lebihan	<u>7,000</u>

PP4. Pada 20X1, lebihan terkumpul awal ialah RM20,000 dan lebihan terkumpul akhir ialah RM27,000.

PP5. Entiti tidak mempunyai hasil atau belanja lain.

PP6. Entiti mempunyai modal tercarum sebanyak RM5,000 sepanjang tahun, dan tidak mempunyai komponen aset bersih/ekuiti yang lain kecuali lebihan terkumpul.

Penyata Prestasi Kewangan Entiti Sektor Awam

	20X2 RM	(dinyatakan semula) 20X1 RM
Hasil pencukaian	53,500	40,500
Caj pengguna	4,000	3,000
Hasil operasi lain	40,000	30,000
Jumlah hasil	<u>97,500</u>	<u>73,500</u>
Belanja	<u>(86,500)</u>	<u>(60,000)</u>
Lebihan	<u>11,000</u>	<u>13,500</u>

¹ Dalam contoh ini, amaun monetari dinyatakan dalam “unit mata wang” (RM).

Penyata Perubahan Ekuiti Entiti X Sektor Awam

	Modal Tercarum	Lebihan Terkumpul	Jumlah
	RM	RM	RM
Baki pada 31 Disember 20X0	5,000	20,000	15,000
Lebihan bagi tahun berakhir 31 Disember 20X1 seperti yang dinyatakan semula	-	13,500	13,500
Baki pada 31 Disember 20X1	5,000	33,500	38,500
Lebihan bagi tahun berakhir 31 Disember 20X2	-	11,000	11,000
Baki pada 31 Disember 20X2	5,000	44,500	49,500

Petikan daripada Nota kepada Penyata Kewangan

1. Hasil pencukaian sebanyak RM6,500 telah tidak dimasukkan dalam penyata kewangan bagi 20X1. Penyata kewangan bagi 20X1 telah dinyatakan semula bagi membetulkan kesilapan ini. Kesan penyataan semula terhadap penyata kewangan tersebut diringkaskan di bawah. Tidak ada kesan pada 20X2.

	Kesan terhadap 20X1
	RM
Peningkatan hasil	6,500
Peningkatan lebihan	6,500
Peningkatan dalam bilangan penghutang	6,500
Peningkatan aset bersih/ekuiti	6,500

Perubahan dalam Dasar Perakaunan dengan Aplikasi Retrospektif

- PP7. Semasa 20X2, entiti mengubah dasar perakaunannya bagi mengendalikan kos pinjaman yang berkaitan secara langsung dengan pemerolehan stesen janakuasa hidroelektrik yang sedang dibina. Dalam tempoh terdahulu, entiti mempermodalkan kos tersebut. Entiti kini memutuskan untuk membelanjakan kos pinjaman tersebut dan bukannya mempermodalkannya. Pihak pengurusan berpendapat bahawa dasar baharu itu lebih baik kerana ia menghasilkan pengendalian kos kewangan yang lebih telus dan selaras dengan amalan industri tempatan, menjadikan penyata kewangan entiti boleh banding.
- PP8. Entiti mempermodalkan kos pinjaman yang ditanggung sebanyak RM2,600 semasa 20X1 dan RM5,200 dalam tempoh sebelum 20X1. Semua kos pinjaman yang ditanggung pada tahun-tahun sebelumnya berhubung dengan pemerolehan stesen janakuasa itu dipermodalkan.
- PP9. Rekod perakaunan bagi 20X2 menunjukkan lebihan sebelum faedah sebanyak RM30,000 dan belanja faedah sebanyak RM3,000 (yang hanya berkait dengan 20X2).

MPSAS 3 - Dasar Perakaunan, Perubahan dalam Anggaran Perakaunan dan Kesilapan

PP10. Entiti belum mengiktiraf apa-apa susut nilai atas stesen janakuasa itu kerana stesen tersebut belum lagi digunakan.

PP11. Pada 20X1, entiti melaporkan:

	RM
Lebihan sebelum faedah	18,000
Faedah	-
Lebihan	18,000

PP12. Pada 20X1, lebihan terkumpul awal ialah RM20,000 dan lebihan terkumpul akhir ialah RM38,000.

PP13. Entiti mempunyai modal tercarum sebanyak RM10,000 sepanjang tahun, dan tidak mempunyai komponen aset bersih/ekuiti yang lain kecuali lebihan terkumpul.

Penyata Prestasi Kewangan Entiti Sektor Awam

	20X2	(dinyatakan semula) 20X1
	RM	RM
Lebihan sebelum faedah	30,000	18,000
Belanja faedah	(3,000)	(2,600)
Lebihan	27,000	15,400

Penyata Perubahan Aset Bersih/Ekuiti Entiti Sektor Awam

	Modal Tercarum	(dinyatakan semula) Lebihan Terkumpul	Jumlah
	RM	RM	RM
Baki pada 31 Disember 20X0 seperti yang dilaporkan sebelum ini	10,000	20,000	30,000
Perubahan dalam dasar perakaunan berhubung dengan permodalan faedah (Nota 1)	-	(5,200)	(5,200)
Baki pada 31 Disember 20X0 seperti yang dinyatakan semula	10,000	14,800	24,800
Lebihan bagi tahun berakhir 31 Disember 20X1 (dinyatakan semula)	-	15,400	15,400
Baki pada 31 Disember 20X1	10,000	30,200	40,200
Lebihan bagi tahun berakhir 31 Disember 20X2	-	27,000	27,000
Penutupan pada 31 Disember 20X2	10,000	57,200	67,200

Petikan daripada Nota kepada Penyata Kewangan

1. Semasa 20X2, entiti mengubah dasar perakaunannya bagi mengendalikan kos pinjaman yang berkait dengan stesen janakuasa hidroelektrik yang sedang dibina. Sebelum ini, entiti mempermodalkan kos tersebut. Kos pinjaman kini dihapus kira sebagai belanja seperti yang ditanggung. Pihak pengurusan berpendapat bahawa dasar ini memberikan maklumat yang boleh dipercayai dan lebih relevan kerana ia menghasilkan pengendalian kos kewangan yang lebih telus dan selaras dengan amalan industri tempatan, menjadikan penyata kewangan entiti lebih boleh banding. Perubahan dalam dasar perakaunan ini telah diakaunkan secara retrospektif, dan penyata perbandingan bagi 20X1 telah dinyatakan semula. Kesan perubahan terhadap 20X1 tersebut ditunjukkan dalam jadual di bawah. Lebihan terkumpul awal bagi 20X1 telah berkurang sebanyak RM5,200, iaitu amaun pelarasan bagi tempoh sebelum 20X1.

	RM
<i>Kesan terhadap 20-X1</i>	
(Peningkatan) belanja faedah	(2,600)
(Pengurangan) lebihan	(2,600)
<i>Kesan terhadap tempoh sebelum 20-X1</i>	
(Pengurangan) lebihan	(5,200)
(Pengurangan) aset yang sedang dibina dan lebihan terkumpul	(7,800)

Aplikasi Prospektif Perubahan dalam Dasar Perakaunan apabila Aplikasi Retrospektif tidak dapat Dilaksanakan

- PP14. Semasa 20X2, entiti mengubah dasar perakaunannya bagi susut nilai hartanah , loji dan peralatan supaya lebih banyak pendekatan komponen dapat digunakan sepenuhnya dan pada masa yang sama, menerima pakai model penilaian semula.
- PP15. Pada tahun-tahun sebelum 20X2, rekod aset entiti tidak cukup terperinci bagi menggunakan pendekatan komponen sepenuhnya. Pada akhir tahun 20X1, pihak pengurusan mengarahkan supaya kaji selidik kejuruteraan dijalankan, yang memberikan maklumat tentang komponen yang dipegang serta nilai saksama, usia guna, anggaran nilai sisa dan amaun boleh susut nilai pada awal 20X2. Walau bagaimanapun, kaji selidik tersebut tidak menyediakan asas yang mencukupi untuk menganggarkan dengan tepat kos komponen yang sebelum ini tidak diambil kira secara berasingan, dan rekod sedia ada sebelum kaji selidik tidak membenarkan maklumat ini disusun semula.
- PP16. Pihak pengurusan mempertimbangkan bagaimana untuk menerangkan setiap satu daripada dua aspek perubahan perakaunan itu. Mereka menentukan bahawa pertukaran kepada pendekatan komponen yang lebih menyeluruh tidak praktikal untuk diakaunkan secara retrospektif atau prospektif dari mana-mana tarikh sebelum permulaan tempoh 20X2. Pertukaran daripada model kos kepada model penilaian semula juga perlu diakaunkan secara prospektif. Oleh itu, pihak pengurusan memutuskan bahawa dasar baharu entiti hendaklah diguna pakai secara prospektif sejak permulaan tempoh 20X2.

PP17. Maklumat tambahan:

	RM
Hartanah, loji dan peralatan	
Kos	25,000
Susut nilai	(14,000)
Nilai buku bersih	<u>11,000</u>
Belanja susut nilai prospektif bagi 20X2 (asas lama)	1,500
Beberapa hasil kaji selidik kejuruteraan	
Penilaian	17,000
Anggaran nilai sisa	3,000
Purata baki jangka hayat aset (tahun)	7
Belanja susut nilai hartanah, loji dan peralatan sedia ada bagi 20X2 (asas baharu)	2,000

Petikan daripada Nota kepada Penyata Kewangan

1. Mulai tahun 20X2, entiti mengubah dasar perakaunannya bagi susut nilai hartanah, loji dan peralatan supaya lebih banyak pendekatan komponen dapat digunakan sepenuhnya dan pada masa yang sama, menerima pakai model penilaian semula. Pihak pengurusan berpendapat bahawa dasar ini memberikan maklumat yang boleh dipercayai dan lebih relevan kerana ia membincangkan dengan lebih tepat komponen hartanah, loji dan peralatan, dan berdasarkan nilai terkini. Dasar ini telah diguna pakai secara prospektif mulai tahun 20X2 kerana ia adalah tidak praktikal untuk menganggarkan kesan mengguna pakai dasar tersebut, sama ada secara retrospektif atau prospektif, dari mana-mana tarikh sebelumnya. Oleh yang demikian, penerimaan pakai dasar baharu ini tidak memberikan kesan terhadap tempoh terdahulu. Kesan terhadap tahun semasa adalah untuk: (a) meningkatkan amaun bawaan hartanah, loji dan peralatan sebanyak RM6,000 pada permulaan tahun, (b) mewujudkan rizab penilaian semula sebanyak RM6,000 pada permulaan tahun, dan (c) meningkatkan belanja susut nilai sebanyak RM500.

Perbandingan dengan IPSAS 3

MPSAS 3 *Dasar Perakaunan, Perubahan dalam Anggaran Perakaunan dan Kesilapan* digubal berasaskan kepada IPSAS 3 (2011). Perbezaan utama antara MPSAS 3 dengan IPSAS 3 adalah seperti yang berikut:

- Pada perenggan 6, MPSAS 3 menjelaskan bahawa GBE mengguna pakai piawaian perakaunan yang diluluskan dan dikeluarkan oleh MASB, manakala IPSAS 3 menjelaskan bahawa GBE mengguna pakai IFRS yang dikeluarkan oleh IASB.
- Pada perenggan 13, perkataan “perenggan 11” dipinda sebagai “perenggan 10” kerana perenggan 11 menerangkan penggunaan panduan pelaksanaan. Perenggan 10, yang menetapkan ciri kualitatif pelaporan kewangan, kelihatan lebih relevan.
- Pada perenggan 15, perkataan “perenggan 11” dipinda sebagai “perenggan 12” kerana perenggan 12 (dan bukannya perenggan 11) adalah lebih relevan kerana ia memerlukan pihak pengurusan menggunakan pertimbangan apabila tiada MPSAS yang terpakai secara khusus untuk sesuatu urusan niaga, peristiwa lain, atau keadaan.
- Pada perenggan 26, MPSAS 3 telah meminda contoh pernyataan tersebut, termasuk pernyataan MASB yang merangkumi Rangka Kerja Konseptual bagi Pelaporan Kewangan, MFRS dan Interpretasi oleh *Interpretation Committee* (IC) yang dikeluarkan oleh MASB.
- Pada perenggan 46, perkataan “perenggan 47-51” dipinda sebagai “perenggan 47-52” kerana perenggan 52 menjelaskan lagi pengolahan perakaunan berhubung dengan had pernyataan semula secara retrospektif. Oleh itu, rujukan tersebut hendaklah merangkumi perenggan 52.