



KERAJAAN MALAYSIA

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

MPSAS 22

Pendedahan Maklumat Kewangan tentang
Sektor Kerajaan Am

Ogos 2015

**MPSAS 22 – Pendedahan Maklumat Kewangan tentang Sektor Kerajaan
Am**

Pengiktirafan

Piawaian Perakaunan Sektor Awam Malaysia (MPSAS) 22 disediakan berdasarkan Piawaian Perakaunan Sektor Awam Antarabangsa (*International Public Sector Accounting Standard, IPSAS*) 22, *Disclosure of Financial Information about the General Government Sector*, Lembaga Piawaian Perakaunan Sektor Awam Antarabangsa, diterbitkan oleh Persekutuan Akauntan Antarabangsa (*International Federation of Accountants, IFAC*) pada Jun 2013 dan digunakan dengan kebenaran IFAC.

Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements © 2013 terbitan Persekutuan Akauntan Antarabangsa (IFAC). Hak cipta terpelihara.

Disediakan oleh:

Jabatan Akauntan Negara Malaysia

No. 1, Persiaran Perdana

Kompleks Kementerian Kewangan

Presint 2, Pusat Pentadbiran Kerajaan Persekutuan

62594 Putrajaya

Tel : 03-88821000

Faks : 03-88821765

Web : <http://www.anm.gov.my>

**MPSAS 22 – PENDEDAHAN MAKLUMAT KEWANGAN TENTANG
SEKTOR KERAJAAN AM**

KANDUNGAN

	Perenggan
Objektif.....	1
Skop.....	2–14
Pelaporan Segmen	7–8
Asas Statistik Pelaporan Kewangan	9–11
Dasar Perakaunan.....	12–14
Takrif.....	15–22
Perusahaan Perniagaan Kerajaan.....	16
Sektor Kerajaan Am	17–22
Sektor Perbadanan Kewangan Awam	19
Sektor Perbadanan Bukan-Kewangan Awam	20–22
Dasar Perakaunan.....	23–34
Pengasingan Tambahan	33–34
Pendedahan	35–46
Penyesuaian kepada Penyata Kewangan Disatukan	43–44
Penyesuaian kepada Asas Statistik Pelaporan Kewangan	45–46
Tarikh Kuat Kuasa	47–48
Panduan Pelaksanaan	

Piawaian Perakaunan Sektor Awam Malaysia (MPSAS) 22, *Pendedahan Maklumat Kewangan tentang Sektor Kerajaan Am*, dinyatakan dalam perenggan 1-48. Semua perenggan mempunyai kuasa yang setara. MPSAS 22 hendaklah dibaca mengikut konteks objektifnya dan *Prakata Piawaian Perakaunan Sektor Awam Malaysia*. MPSAS 3, *Dasar Perakaunan, Perubahan dalam Anggaran Perakaunan dan Kesilapan*, menyediakan asas untuk memilih dan menggunakan dasar perakaunan apabila tiada panduan yang jelas.

Objektif

1. Objektif Piawaian ini adalah untuk menentukan keperluan pendedahan bagi kerajaan yang memilih untuk membentangkan maklumat berkenaan sektor kerajaan am (*general government sector, GGS*) dalam penyata kewangan mereka, iaitu penyata kewangan disatukan. Pendedahan maklumat yang sesuai tentang GGS sesebuah kerajaan boleh mempertingkatkan ketelusan laporan kewangan, dan memberikan pemahaman yang lebih baik tentang hubungan antara aktiviti pasaran dengan aktiviti bukan pasaran bagi kerajaan tersebut; dan hubungan antara penyata kewangan dengan asas statistik pelaporan kewangan.

Skop

2. **Kerajaan yang menyediakan dan membentangkan penyata kewangan disatukan mengikut asas perakaunan akruan dan memilih untuk mendedahkan maklumat kewangan berkenaan sektor kerajaan am hendaklah berbuat demikian selaras dengan keperluan Piawaian ini.**
3. Kerajaan memperoleh dana daripada cukai, pindahan, dan pelbagai aktiviti pasaran dan aktiviti bukan pasaran untuk membiayai aktiviti penyampaian perkhidmatan mereka. Kerajaan beroperasi melalui pelbagai entiti untuk menyediakan barangan dan perkhidmatan kepada rakyat. Sesetengah entiti bergantung terutamanya pada peruntukan atau pengagihan daripada cukai atau hasil kerajaan yang lain untuk membiayai aktiviti penyampaian perkhidmatan mereka, tetapi boleh juga melaksanakan aktiviti tambahan menjana hasil, termasuk, dalam sesetengah kes, aktiviti komersil. Entiti yang lain mungkin menjanakan dana mereka, terutamanya atau sebahagian besarnya daripada aktiviti komersil, termasuk perusahaan perniagaan kerajaan (*government business enterprises, GBE*) seperti yang ditakrifkan dalam MPSAS 1, *Pembentangan Penyata Kewangan*.
4. Penyata kewangan untuk sesebuah kerajaan yang disediakan menurut MPSAS memberikan gambaran keseluruhan berkenaan dengan
 - (a) aset yang dikawal dan liabiliti yang ditanggung oleh kerajaan,
 - (b) kos perkhidmatan yang disediakan oleh kerajaan, dan
 - (c) cukai dan hasil yang lain yang dijana untuk membiayai penyediaan perkhidmatan tersebut.

Penyata kewangan untuk sesebuah kerajaan, yang menyampaikan perkhidmatan melalui entiti yang dikawal, sama ada entiti tersebut bergantung terutamanya kepada belanjawan kerajaan untuk membiayai aktiviti mereka atau tidak, ialah penyata kewangan disatukan.

5. Dalam sesetengah bidang kuasa, penyata kewangan dan belanjawan untuk kerajaan, atau sektornya, boleh juga dikeluarkan selaras dengan asas statistik pelaporan kewangan. Asas ini menggambarkan keperluan yang konsisten dengan, dan didapati daripada, *System of National Accounts 1993 (SNA 93)* yang disediakan oleh Pertubuhan Bangsa-Bangsa Bersatu dan organisasi antarabangsa yang lain. Asas statistik pelaporan kewangan ini tertumpu kepada peruntukan maklumat kewangan berkenaan GGS. GGS ini terdiri daripada entiti bukan untung yang menjalankan aktiviti bukan pasaran dan bergantung terutamanya pada peruntukan atau

pengagihan daripada belanjawan kerajaan untuk membiayai aktiviti penyampaian perkhidmatan mereka (selepas ini dirujuk sebagai entiti atau aktiviti bukan pasaran). Asas statistik pelaporan kewangan boleh juga menyediakan maklumat berkenaan:

- (a) sektor pemerbadanan kerajaan terutamanya yang menjalankan aktiviti pasaran (biasanya dicirikan sebagai sektor perbadanan kewangan awam (*public financial corporations*, PFC) dan sektor perbadanan bukan kewangan awam (*public nonfinancial corporations*, PNFC), dan
- (b) sektor awam secara keseluruhannya.

Ciri utama sektor PFC dan PNFC dinyatakan dalam perenggan 19 dan 20 Piawaian ini.

6. Penyata kewangan hanya menyatukan entiti dikawal. Batasan sedemikian tidak dilaksanakan dalam asas statistik pelaporan kewangan. Dalam sesetengah bidang kuasa, kerajaan persekutuan mengawal entiti di negeri/wilayah dan kerajaan tempatan, dan oleh itu penyata kewangannya menyatukan semua peringkat kerajaan tersebut, tetapi dalam bidang kuasa yang lain, hal ini tidak berlaku. Asas statistik pelaporan kewangan dalam semua bidang kuasa menggabungkan GGS bagi semua peringkat kerajaan. Oleh itu, dalam sesetengah bidang kuasa, GGS akan terdiri daripada unit yang tidak disatukan oleh penyata kewangan. Piawaian ini mengasingkan penyata kewangan disatukan bagi sesebuah kerajaan. Oleh itu, ia melarang pembentangan mana-mana entiti yang tidak disatukan dalam penyata kewangan sesebuah kerajaan, sebagai sebahagian daripada GGS.

Pelaporan Segmen

7. MPSAS 18, *Pelaporan Segmen*, menghendaki pendedahan maklumat tertentu berkenaan aktiviti penyampaian perkhidmatan entiti tersebut dan sumber yang diperuntukkan untuk membiayai aktiviti tersebut bagi tujuan menentukan tanggungjawab dan membuat keputusan. Segmen yang dilaporkan mengikut MPSAS 18 tidak berasaskan perbezaan antara aktiviti pasaran dengan aktiviti bukan pasaran, sepertimana segmen yang dilaporkan di bawah asas statistik pelaporan kewangan.
8. Pendedahan maklumat berkenaan GGS tidak menggantikan keperluan membuat pendedahan tentang beberapa segmen seperti yang dikehendaki oleh MPSAS 18. Hal ini demikian kerana maklumat berkenaan GGS sahaja tidak akan memberikan butiran yang mencukupi bagi membolehkan pengguna menilai prestasi lampau entiti dalam mencapai objektif utama penyampaian perkhidmatan, apabila objektif tersebut dicapai melalui entiti bukan GGS. Contohnya, mengenal pasti GGS sebagai suatu segmen tidak akan memberikan maklumat tentang prestasi sesebuah kerajaan dalam mencapai objektif telekomunikasi, penjagaan kesihatan atau pendidikannya, apabila perbadanan kerajaan atau separa perbadanan menyampaikan perkhidmatan yang berkaitan dengan objektif tersebut. Memandangkan GGS hanyalah sebahagian kecil daripada keseluruhan kerajaan, maklumat penting tidak akan disampaikan jika kerajaan tidak membentangkan maklumat segmen tentang penyata kewangan disatukan.

Asas Statistik Pelaporan Kewangan

9. Objektif penyata kewangan yang disediakan menurut MPSAS dan objektif penyata kewangan yang disediakan selaras dengan asas statistik pelaporan kewangan mempunyai perbezaan dalam

sesetengah hal. Objektif penyata kewangan yang disediakan menurut MPSAS adalah untuk memberikan maklumat yang berguna dalam membuat keputusan, dan untuk menunjukkan kebertanggungjawaban entiti terhadap sumber yang diamanahkan kepadanya dan yang dikawalinya. Tujuan penyata kewangan yang disediakan selaras dengan asas statistik pelaporan kewangan adalah untuk memberikan maklumat yang sesuai bagi menganalisis dan menilai dasar fiskal, terutamanya prestasi GGS dan sektor awam yang lebih luas bagi mana-mana negara. Selain itu, walaupun asas statistik pelaporan kewangan mungkin diterangkan dalam istilah perakaunan, ia mungkin berbeza kepentingan daripada sistem perakaunan kewangan yang menjadi dasar bagi penghasilan sebahagian besar statistik berkenaan pembiayaan kerajaan. Walau bagaimanapun, MPSAS dan asas statistik pelaporan kewangan juga mempunyai banyak persamaan dalam pengolahan urus niaga dan peristiwa. Sebagai contoh, kedua-duanya menerima pakai perakaunan asas akrual, membincangkan urus niaga dan peristiwa yang serupa, dan dalam sesetengah hal, memerlukan jenis struktur laporan yang serupa.

10. Dalam sesetengah bidang kuasa, pendedahan maklumat yang sewajarnya berkenaan GGS dalam penyata kewangan boleh menyokong dan mempertingkatkan keupayaan pengguna penyata tersebut dalam membuat keputusan, serta mempertingkatkan kebertanggungjawabannya. Contohnya, pendedahan maklumat berkenaan GGS adalah konsisten dengan peningkatan ketelusan pelaporan kewangan, dan akan membantu pengguna penyata kewangan untuk lebih memahami:
 - (a) Sumber yang diperuntukkan untuk membantu aktiviti penyampaian perkhidmatan oleh GGS, dan prestasi kewangan kerajaan dalam menyampaikan perkhidmatan tersebut; dan
 - (b) Hubungan antara GGS dengan beberapa sektor perbadanan, dan impak setiap satunya terhadap keseluruhan prestasi kewangan.
11. Dalam bidang kuasa yang penyata kewangan kerajaannya disediakan selaras dengan asas statistik pelaporan kewangan dan diterbitkan secara meluas, pendedahan maklumat berkenaan GGS dalam penyata kewangan akan membentuk perkaitan yang berguna antara penyata kewangan yang disediakan menurut MPSAS dengan penyata yang disediakan selaras dengan asas statistik pelaporan kewangan. Hal ini akan membantu pengguna menyelaraskan maklumat yang dibentangkan dalam penyata kewangan dengan maklumat yang dibentangkan dalam laporan statistik. MPSAS 24, *Pembentangan Maklumat Belanjawan dalam Penyata Kewangan*, menghendaki supaya penyata kewangan memasukkan perbandingan antara amaun belanjawan dan amaun sebenar pada asas yang konsisten dengan asas yang diterima pakai untuk belanjawan tersebut. Jika belanjawan kerajaan disediakan untuk GGS dan bukannya untuk kerajaan secara keseluruhan, maklumat kewangan berkenaan GGS yang didedahkan selaras dengan Piawaian ini akan menjadi relevan kepada perbandingan yang dikehendaki oleh MPSAS tersebut.

Dasar Perakaunan

12. MPSAS 3, *Dasar Perakaunan, Perubahan dalam Anggaran Perakaunan dan Kesilapan* menghendaki pembentukan dasar perakaunan bagi memastikan bahawa penyata kewangan menyediakan maklumat yang memenuhi beberapa ciri kualitatif. Pengumpulan dan pembentangan data GGS yang memenuhi ciri kualitatif bagi maklumat yang disediakan dalam penyata kewangan dan keperluan audit yang berkaitan mungkin bertambah dengan signifikan, beban kerja penyedia dan juruaudit dalam banyak bidang kuasa, dan boleh meningkatkan kerumitan penyata kewangan. Hal ini akan berlaku khususnya dalam bidang kuasa, dengan penyata kewangan yang berasaskan, atau yang menggabungkan pendedahan GGS selaras dengan

asas statistik pelaporan kewangan, tidak disediakan pada masa ini. Selain itu, dalam sesetengah bidang kuasa, pengguna mungkin tidak bergantung pada penyata kewangan untuk maklumat berkenaan GGS. Dalam bidang kuasa sedemikian, kos yang terlibat dalam penyediaan dan pembentangan pendedahan GGS sebagai sebahagian daripada penyata kewangan mungkin lebih besar berbanding manfaatnya. Oleh itu, Piawaian ini membenarkan, tetapi tidak menghendaki, pendedahan maklumat berkenaan GGS tersebut. Keputusan sama ada pendedahan maklumat berkenaan GGS akan dinyatakan dalam penyata kewangan atau tidak akan ditentukan oleh kerajaan atau pihak berkuasa sewajarnya yang lain dalam setiap bidang kuasa.

13. Apabila pendedahan berkenaan GGS dinyatakan dalam penyata kewangan, Piawaian ini menghendaki pendedahan tersebut dibuat selaras dengan keperluan yang ditetapkan dalam Piawaian ini bagi memastikan bahawa GGS digambarkan dengan sewajarnya dalam penyata kewangan, dan pendedahan berkenaan GGS tersebut memenuhi ciri kualitatif maklumat kewangan, termasuk kebolehfahaman, kerelevanan, kebolehpercayaan, dan kebolehbandingan.
14. MPSAS secara amnya terpakai bagi semua entiti sektor awam. Walau bagaimanapun, hal ini hanya boleh dilakukan untuk mendedahkan gambaran bermakna bagi GGS sesebuah kerajaan – bukan untuk setiap entiti dikawalnya. Oleh itu, Piawaian ini menetapkan keperluan penggunaan hanya oleh kerajaan yang menyediakan penyata kewangan disatukan berdasarkan asas perakaunan akrual seperti yang ditetapkan oleh MPSAS. Kerajaan tersebut boleh merangkumi kerajaan pusat, negeri/wilayah, dan kerajaan tempatan.

Takrif

15. **Istilah berikut digunakan dalam Piawaian ini dengan maksud yang dinyatakan:**

Sektor Kerajaan Am terdiri daripada semua entiti organisasi sektor kerajaan seperti yang ditakrifkan dalam asas statistik pelaporan kewangan.

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

Perusahaan Perniagaan Kerajaan (GBE)

16. GBE terdiri daripada perusahaan perdagangan, seperti utiliti, dan perusahaan kewangan, seperti institusi kewangan. Pada dasarnya, GBE tidak berbeza daripada entiti yang menjalankan aktiviti yang serupa di sektor swasta. Lazimnya, GBE beroperasi untuk memperoleh keuntungan, walaupun sesetengah daripadanya mungkin mempunyai obligasi khidmat masyarakat yang terhad apabila mereka dikehendaki untuk menyediakan barangan dan perkhidmatan kepada beberapa individu dan organisasi dalam masyarakat sama ada secara percuma ataupun dengan pengurangan caj yang signifikan.

Sektor Kerajaan Am

17. Menurut asas statistik pelaporan kewangan, sektor awam terdiri daripada sektor GGS, PFC, dan PNFC. Subkumpulan tambahan dalam sektor ini boleh dikenal pasti untuk tujuan analisis statistik.

18. GGS ditakrifkan dalam SNA 93 (dan dikemas kini) terdiri daripada:

- (a) semua unit setempat kerajaan pusat, kerajaan negeri, dan kerajaan tempatan,
- (b) dana keselamatan sosial pada setiap peringkat kerajaan, dan
- (c) institusi bukan pasaran bukan untung yang dikawal oleh unit kerajaan

Menurut asas statistik pelaporan kewangan, GGS merangkumi operasi utama kerajaan, dan lazimnya termasuk semua entiti setempat bukan pasaran bukan untung yang operasinya dibiayai terutamanya oleh kerajaan dan entiti kerajaan. Oleh itu, sumber utama pembiayaan entiti tersebut adalah daripada peruntukan atau pengagihan cukai kerajaan, dividen daripada perbadanan kerajaan, hasil yang lain, dan peminjaman. GGS biasanya terdiri daripada entiti seperti jabatan kerajaan, mahkamah undang-undang, institusi pendidikan awam, unit penjagaan kesihatan awam, dan agensi kerajaan yang lain. GGS tidak termasuk PFC atau PNFC. Pendedahan tentang maklumat GGS akan dibuat dalam bidang kuasa yang menganggap pengukuhan hubungan antara MPSAS dengan asas statistik pelaporan kewangan sebagai berguna dan relevan kepada pengguna penyata kewangan. Oleh itu, kerajaan yang memilih untuk mendedahkan GGS akan dikehendaki untuk memastikan bahawa maklumat berkenaan GGS yang dinyatakan dalam penyata kewangan adalah konsisten dengan takrifan GGS, dan apa-apa tafsiran daripadanya, yang diguna pakai untuk asas statistik pelaporan kewangan dalam bidang kuasa mereka.

Sektor Perbadanan Kewangan Awam

19. Sektor PFC terdiri daripada perbadanan kewangan setempat dikawal kerajaan, separa perbadanan, dan institusi bukan untung yang terlibat terutamanya dalam pengantaraan kewangan dan penyediaan perkhidmatan kewangan untuk pasaran. Sektor ini merangkumi bank dikawal kerajaan termasuk bank pusat, dan institusi kewangan kerajaan lain yang beroperasi berasaskan pasaran.

Sektor Perbadanan Bukan Kewangan Awam

20. Sektor PNFC terdiri daripada perbadanan bukan kewangan setempat dikawal kerajaan, separa perbadanan, dan institusi bukan untung yang menghasilkan barangan dan perkhidmatan bukan kewangan untuk pasaran. Sektor ini merangkumi entiti seperti utiliti milik awam dan entiti lain yang memperdagangkan barangan dan perkhidmatan.

21. Asas statistik pelaporan kewangan mentakrifkan:

- (a) Perbadanan sebagai entiti sah yang diwujudkan bagi tujuan penghasilan barangan dan perkhidmatan untuk pasaran;
- (b) Separo perbadanan sebagai perusahaan yang tidak ditubuhkan atau tidak diwujudkan secara sah, tetapi berfungsi seperti sebuah perbadanan; dan
- (c) Institusi bukan untung sebagai entiti sah atau entiti lain yang menghasilkan atau mengagihkan barangan dan perkhidmatan, tetapi tidak menjana keuntungan kewangan untuk entiti yang mengawal mereka.

22. GBE yang ditakrifkan dalam Piawaian ini mempunyai ciri yang serupa dengan perbadanan awam

atau separa perbadanan awam, seperti yang ditakrifkan dalam asas statistik pelaporan kewangan. Walau bagaimanapun, suatu pemetaan yang serupa mungkin tiada untuk GBE dan sektor PFC dan PNFC. Contohnya, GBE yang bukan GBE tempatan tidak akan dikelaskan sebagai PFC atau PNFC.

Dasar Perakaunan

23. **Maklumat kewangan berkenaan GGS hendaklah didedahkan menurut dasar perakaunan yang diterima pakai bagi penyediaan dan pembentangan penyata kewangan disatukan bagi sesebuah Kerajaan, kecuali mengikut keperluan perenggan 24 dan 25.**
24. **Dalam pembentangan maklumat kewangan berkenaan GGS, entiti tidak boleh mengguna pakai keperluan MPSAS 6, *Penyata Kewangan Disatukan dan Berasingan*, berhubung entiti dalam sektor PFC dan PNFC.**
25. **GGS hendaklah mengiktiraf pelaburannya dalam sektor PFC dan PNFC sebagai suatu aset, dan hendaklah memperakaunkan aset tersebut pada amaun bawaan aset bersih bagi penerima pelaburannya.**
26. Piawaian ini mencerminkan pandangan bahawa penyata kewangan disatukan bagi kerajaan yang memilih untuk mendedahkan maklumat berkaitan GGS hendaklah diasingkan bagi menunjukkan GGS tersebut sebagai satu sektor bagi entiti pelaporan kerajaan tersebut. Konsisten dengan pandangan ini, Piawaian ini menghendaki supaya takrif yang sama serta keperluan pengiktirafan, pengukuran, dan pembentangan yang sama yang diguna pakai semasa menyediakan penyata kewangan disatukan tersebut juga diguna pakai untuk pendedahan GGS, dengan satu pengecualian, iaitu keperluan MPSAS 6 tidak diguna pakai berkenaan dengan hubungan sektor GGS dengan entiti dalam sektor PFC dan PNFC.
27. MPSAS 6 menghendaki entiti mengawal menyediakan penyata kewangan yang menyatukan entiti dikawal atas dasar barisan demi barisan. MPSAS 6 juga mengandungi
 - (a) perbincangan terperinci berkenaan konsep kawalan yang digunakan dalam sektor awam, dan
 - (b) panduan bagi menentukan sama ada wujud atau tidak kawalan bagi tujuan pelaporan kewangan.

Konsisten dengan keperluan MPSAS 6, entiti dikawal kerajaan dalam sektor PFC dan PNFC, seperti yang ditakrifkan dalam asas statistik pelaporan kewangan, hendaklah disatukan dalam penyata kewangan kerajaan tersebut.

28. Penyata kewangan yang disediakan konsisten dengan asas statistik pelaporan kewangan memaparkan kesan GGS ke atas sektor awam secara keseluruhannya dan, dalam konteks SNA 93 (dan dikemas kini), ke atas ekonomi negara. Konsisten dengan penumpuan ini, asas statistik pelaporan kewangan menghendaki supaya penyata kewangan GGS membentangkan entiti sektor awam di luar sektor tersebut sebagai pelaburan dalam sektor yang lain. Selain itu, di bawah asas statistik pelaporan kewangan, urus niaga GGS dengan entiti dalam sektor yang lain tidak dihapuskan daripada penyata operasi kerajaan atau penyata yang serupa.

29. Penggunaan keperluan MPSAS 6 untuk penyesuaian kepada GGS akan menyebabkan pembentangan semula penyata kewangan disatukan bagi sesebuah kerajaan, dan bukannya penyata kewangan GGS tersebut.
30. Oleh itu, pendedahan maklumat kewangan berkaitan GGS akan menyebabkan baki dan urus niaga antara entiti dalam GGS dihapuskan mengikut MPSAS 6. Walau bagaimanapun, baki dan urus niaga antara entiti dalam GGS dengan entiti dalam sektor yang lain tidak dihapuskan.
31. Piawaian ini menghendaki sektor GGS mengiktiraf pelaburannya dalam entiti sektor PFC dan PNFC pada amaun bawaan aset bersih entiti tersebut. Keperluan ini akan memastikan bahawa pendedahan GGS tersebut menunjukkan suatu pengasingan maklumat kewangan yang dibentangkan dalam penyata kewangan disatukan kerajaan yang GGS menjadi sebahagian daripadanya. Konsisten dengan pengasingan maklumat kewangan disatukan sesebuah kerajaan bagi GGS, perubahan dalam amaun bawaan aset bersih entiti tersebut akan diiktiraf mengikut cara yang sama seperti ia diiktiraf dalam penyata kewangan disatukan sesebuah kerajaan.
32. Asas statistik pelaporan menghendaki semua aset dan liabiliti (kecuali pinjaman) dinilai semula pada nilai pasaran pada setiap tarikh pelaporan. MPSAS memasukkan keperluan pengukuran yang berbeza, dan memerlukan atau membenarkan kos dan nilai semasa bagi kelas aset dan liabiliti tertentu. Ia tidak memerlukan semua aset dan liabiliti dinilai semula pada nilai pasaran. Oleh itu, pengukuran aset dan liabiliti dalam pendedahan GGS dalam penyata kewangan, termasuk pelaburan dalam sektor PFC dan PNFC, mungkin berbeza daripada asas pengukuran yang diterima pakai dalam asas statistik pelaporan.

Pengasingan Tambahan

33. Dalam sesetengah bidang kuasa, kerajaan persekutuan mungkin mengawal kerajaan wilayah dan/atau kerajaan tempatan dan, oleh sebab itu, penyata kewangan kerajaan persekutuan tersebut akan menyatukan peringkat kerajaan yang berlainan. Jika penyata kewangan menyatukan peringkat kerajaan yang berlainan, pengasingan tambahan penyata kewangan disatukan tersebut boleh berlaku selaras dengan keperluan Piawaian ini bagi mendedahkan secara berasingan maklumat berkaitan GGS pada setiap peringkat kerajaan.
34. Pengasingan tambahan ini tidak diperlukan oleh Piawaian ini. Walau bagaimanapun, ia boleh dibentangkan bagi membantu pengguna memahami dengan lebih baik hubungan antara aktiviti GGS pada setiap peringkat kerajaan yang disatukan dalam penyata kewangan tersebut, dan hubungan antara penyata kewangan dengan asas statistik pelaporan kewangan dalam bidang kuasa tersebut.

Pendedahan

35. **Pendedahan yang dibuat berkaitan GGS hendaklah mengandungi sekurang-kurangnya perkara yang berikut:**
 - (a) **Aset mengikut kelas utama, yang menunjukkan pelaburan dalam sektor yang lain secara berasingan;**
 - (b) **Liabiliti mengikut kelas utama;**

- (c) **Aset bersih/ekuiti;**
- (d) **Jumlah penambahan dan pengurangan penilaian semula dan item hasil dan belanja yang lain yang diiktiraf secara langsung dalam aset bersih/ekuiti;**
- (e) **Hasil mengikut kelas utama;**
- (f) **Belanja mengikut kelas utama;**
- (g) **Lebihan atau kurangan;**
- (h) **Aliran tunai daripada aktiviti operasi mengikut kelas utama;**
- (i) **Aliran tunai daripada aktiviti pelaburan; dan**
- (j) **Aliran tunai daripada aktiviti pembiayaan.**

Cara pembentangan pendedahan GGS tersebut tidak perlu terlalu berbeza daripada penyata kewangan kerajaan yang disediakan mengikut MPSAS.

- 36. MPSAS 1 mengenal pasti penyata kewangan yang lengkap (di bawah asas akruan) sebagai suatu penyata kedudukan kewangan, penyata prestasi kewangan, penyata perubahan aset bersih/ekuiti, penyata aliran tunai, dan dasar perakaunan dan nota kepada penyata kewangan.
- 37. Piawaian ini menghendaki pendedahan tentang kelas utama aset, liabiliti, hasil, belanja, dan aliran tunai ditunjukkan dalam penyata kewangan. Piawaian ini tidak menetapkan cara yang perlu untuk membuat pendedahan GGS. Kerajaan yang memilih untuk membuat pendedahan GGS selaras dengan piawaian ini boleh membuat pendedahan tersebut dengan cara:
 - (a) nota pendedahan,
 - (b) lajur berasingan dalam penyata kewangan utama, atau
 - (c) selainnya, mengikut cara yang difikirkan wajar dengan bidang kuasa mereka.

Walau bagaimanapun, cara pembentangan pendedahan GGS tersebut tidak perlu terlalu berbeza daripada penyata kewangan disatukan yang disediakan mengikut MPSAS.

- 38. Bagi membantu pengguna memahami hubungan antara maklumat kewangan yang dibentangkan bagi GGS dengan operasi kerajaan, asas statistik pelaporan kewangan menghendaki keseluruhan belanja kerajaan diasingkan dan didedahkan mengikut kelas, sama ada berdasarkan ciri ekonomi belanja tersebut atau berdasarkan Pengelasan Fungsi Kerajaan (*Classification of Functions of Government*, COFOG). Piawaian ini tidak menghendaki atau melarang entiti yang mendedahkan maklumat GGS daripada membentangkan maklumat GGS yang diasingkan, yang dikelaskan mengikut ciri ekonomi atau konsisten dengan asas pengelasan COFOG. Dalam sesetengah bidang kuasa, pengelasan COFOG yang diterima pakai berkenaan pendedahan GGS tersebut mungkin sama dengan pengelasan yang diterima pakai mengikut MPSAS 18.
- 39. Entiti juga hendaklah membuat apa-apa pendedahan tambahan yang diperlukan supaya pengguna memahami ciri maklumat yang dibentangkan tersebut.

40. **Entiti yang menyediakan pendedahan GGS hendaklah mendedahkan entiti dikawal yang signifikan yang terangkum dalam GGS tersebut, dan apa-apa perubahan dalam entiti tersebut berbanding tempoh terdahulu, berserta penjelasan bagi sebab mengapa entiti tersebut yang sebelum ini terangkum dalam GGS tersebut, tetapi tidak lagi pada masa ini.**
41. Piawaian ini menghendaki entiti yang memilih untuk mendedahkan maklumat berkenaan GGS supaya memperlihatkan suatu senarai entiti dikawal yang signifikan yang termasuk dalam GGS tersebut. MPSAS 6 menghendaki entiti yang menyediakan penyata kewangan disatukan supaya memperlihatkan suatu senarai entiti dikawal yang signifikan yang termasuk dalam penyata kewangan disatukan tersebut. Pendedahan entiti disatukan dalam penyata kewangan mengikut MPSAS 6 yang dimasukkan dalam GGS akan membantu pengguna membentuk pemahaman berkenaan hubungan antara maklumat tentang kerajaan dengan GGSnya, dan untuk memahami maklumat GGS itu sendiri dengan lebih baik.
42. Begitu juga, pendedahan berkenaan perubahan dalam entiti dikawal yang termasuk dalam GGS tersebut akan membolehkan pengguna mengawasi hubungan antara penyata kewangan disatukan dengan maklumat GGS tersebut dari semasa ke semasa.

Penyesuaian kepada Penyata Kewangan Disatukan

43. **Pendedahan GGS hendaklah diselaraskan dengan penyata kewangan disatukan bagi kerajaan dengan menunjukkan secara berasingan amaun pelarasan kepada setiap item yang setara dalam penyata kewangan tersebut.**
44. Piawaian ini menghendaki supaya amaun yang didedahkan berkaitan dengan GGS diselaraskan kepada amaun setaranya dalam penyata kewangan disatukan kerajaan. Entiti akan membentangkan secara berasingan pelarasan dalam amaun pelaburan aset dalam sektor PFC dan PNFC yang ditentukan selaras dengan perenggan 23, dan pelarasan kepada setiap item tersebut didedahkan secara berasingan selaras dengan perenggan 35. Selain itu, entiti boleh, tetapi tidak dikehendaki, mendedahkan secara berasingan amaun yang dilaraskan bagi setiap item yang berkaitan dengan sektor PFC dan PNFC tersebut. Penyesuaian ini akan membolehkan pihak kerajaan melaksanakan dengan lebih baik obligasi kebertanggungjawabannya dengan menunjukkan hubungan antara amaun setiap item bagi GGS tersebut dengan amaun keseluruhan item tersebut bagi kerajaan.

Penyesuaian kepada Asas Statistik Pelaporan Kewangan

45. Asas statistik pelaporan kewangan dan MPSAS mempunyai banyak persamaan dalam pengolahan urus niaga dan peristiwa tertentu. Walau bagaimanapun, terdapat juga perbezaan. Contohnya, selain perbezaan dalam asas pengukuran untuk aset dan liabiliti yang diterangkan dalam perenggan 32 di atas, asas statistik pelaporan kewangan mengolah dividen sebagai belanja, manakala MPSAS mengolahnya sebagai pengagihan. Asas statistik pelaporan kewangan juga membezakan antara urus niaga dengan aliran ekonomi yang lain untuk pembentangan maklumat kewangan yang pada masa ini tidak ditunjukkan dalam penyata kewangan disatukan, dan menumpukan kepada langkah-langkah tertentu yang relevan untuk analisis dasar fiskal seperti pemberian pinjaman/peminjaman bersih dan lebihan/kurangan tunai.
46. Piawaian ini tidak memerlukan penyesuaian bagi pendedahan GGS dalam penyata kewangan disatukan, dengan pendedahan GGS di bawah asas statistik pelaporan kewangan kerana

wujudnya kebimbangan tentang kebolehlaksanaan, serta kos dan faedah, berkaitan dengan keperluan tersebut dalam semua bidang kuasa. Walau bagaimanapun, mendedahkan penyesuaian tersebut melalui nota pendedahan tidak dihalang.

Tarikh Kuat Kuasa

47. **Entiti hendaklah mengguna pakai Piawaian ini bagi penyata kewangan tahunan yang merangkumi tempoh bermula pada atau selepas 1 Januari, 2017. Penggunaan lebih awal amat digalakkan. Jika suatu entiti mengguna pakai Piawaian ini bagi tempoh bermula sebelum 1 Januari, 2017, ia hendaklah mendedahkan fakta tersebut.**
48. 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 untuk penyata kewangan tahunan entiti yang merangkumi tempoh bermula pada atau selepas tarikh diterima pakai.

Panduan Pelaksanaan

Panduan ini hanyalah sebagai lampiran dan bukan sebahagian daripada MPSAS 22.

Ilustrasi Struktur Penyata Kewangan

Kerajaan A – Petikan Penyata Kewangan

Petikan daripada Nota kepada Penyata Kewangan

Nota: Pendedahan Sektor Kerajaan Am (GGS)

Pendedahan berikut dibuat untuk sektor kerajaan am (GGS). Ia menggambarkan dasar perakaunan yang diterima pakai dalam penyata kewangan disatukan, melainkan keperluan penyatuan tersebut telah diubah berkenaan dengan sektor perbadanan kewangan awam (PFC) dan sektor perbadanan bukan kewangan awam (PNFC). Selaras dengan keperluan MPSAS 22, *Pendedahan Maklumat Kewangan tentang Sektor Kerajaan Am*, PFC dan PNFC tidak disatukan dalam pendedahan GGS, tetapi diiktiraf sebagai pelaburan oleh GGS. Pelaburan dalam PFC dan PNFC dibentangkan sebagai satu baris item, dan diukur pada amaun bawaan aset bersih penerima pelaburan tersebut.

GGS terdiri daripada semua kementerian kerajaan pusat dan entiti lain yang dikawal oleh kerajaan yang terutamanya menjalankan urusan niaga bukan pasaran. Entiti ini adalah:

Kementerian x

y

z.

Sepanjang tempoh pelaporan, aktiviti yang berkaitan dengan perkhidmatan pos, yang sebelum ini dijalankan oleh kementerian komunikasi, telah disusun semula atas dasar komersil dan tidak lagi dimasukkan dalam maklumat kewangan yang dibentangkan untuk GGS tersebut.

**Penyata Kedudukan Kewangan untuk GGS
Pada 31 Disember, 20X2**

(dalam ribu unit mata wang)

	GGS		PFC dan PNFC		Penyingkiran		Jumlah Kerajaan Keseluruhan	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
ASET								
Aset semasa								
Tunai dan kesetaraan tunai	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Akaun belum terima	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Inventori	X	X	X	X			X	X
Bayaran terdahulu	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Pelaburan	X	X	X	X			X	X
Aset semasa yang lain	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Aset bukan semasa								
Akaun belum terima	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Pelaburan	X	X	X	X			X	X
Pelaburan dalam sektor lain	X	X			(X)	(X)		
Aset kewangan yang lain	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Infrastruktur, loji dan peralatan	X	X	X	X			X	X
Tanah dan bangunan	X	X	X	X			X	X
Aset tak ketara	X	X	X	X			X	X
Aset bukan kewangan yang lain	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
JUMLAH ASET	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
LIABILITI								
Liabiliti semasa								
Akaun belum bayar	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Pinjaman jangka pendek	X	X	X	X			X	X
Bahagian semasa bagi pinjaman	X	X	X	X			X	X
Peruntukan	X	X	X	X			X	X
Manfaat pekerja	X	X	X	X			X	X
Liabiliti semasa yang lain	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

MPSAS 22 – Pendedahan Maklumat Kewangan tentang Sektor Kerajaan Am

	GGS		PFC dan PNFC		Penyingkiran		Jumlah Kerajaan Keseluruhan	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
Liabiliti bukan semasa								
Akaun belum bayar	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Pinjaman	X	X	X	X			X	X
Peruntukan	X	X	X	X			X	X
Manfaat pekerja	X	X	X	X			X	X
Liabiliti yang lain	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
JUMLAH LIABILITI	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ASET BERSIH	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ASET BERSIH /EKUITI								
Rizab	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Lebihan/(kurangan) terkumpul	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
JUMLAH ASET BERSIH/EKUITI	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

**Penyata Prestasi Kewangan untuk GGS
Bagi Tahun Berakhir 31 Disember, 20X2 – Pengelasan Fungsi Kerajaan**

(dalam RM ribu)

	GGS		PFC dan PNFC		Penyingkiran		Jumlah Kerajaan Keseluruhan	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
Hasil								
Cukai	X	X			(X)	(X)	X	X
Fi, denda, penalti	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Hasil daripada sektor lain	X	X	X	X	(X)	(X)		
Pindahan daripada kerajaan yang lain	X	X	X	X			X	X
Hasil operasi yang lain	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Jumlah hasil	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Belanja								
Perkhidmatan awam secara umum	X	X					X	X
Pertahanan	X	X					X	X
Ketenteraman dan keselamatan awam	X	X	X	X			X	X
Hal ehwal ekonomi	X	X					X	X
Perlindungan alam sekitar	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Kemudahan perumahan dan masyarakat	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Kesihatan	X	X	X	X			X	X
Rekreasi, kebudayaan dan keagamaan	X	X					X	X
Pendidikan	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Perlindungan sosial	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Jumlah belanja	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Lebihan/(kurangan) bagi tempoh	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

**Penyata Prestasi Kewangan untuk GGS
Bagi Tahun Berakhir 31 Disember, 20X2 – Pengelasan Ekonomi bagi Belanja (Kaedah
Pembentangan Alternatif)**

(dalam RM ribu)

	GGS		PFC dan PNFC		Penyingkiran		Jumlah Kerajaan Keseluruhan	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
Hasil								
Cukai	X	X			(X)	(X)	X	X
Fi, denda, penalti	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Hasil daripada sektor lain	X	X	X	X	(X)	(X)		
Pindahan daripada kerajaan yang lain	X	X	X	X			X	X
Hasil operasi yang lain	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Jumlah hasil	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Belanja								
Pampasan kepada pekerja	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Penggunaan Barangan dan Perkhidmatan	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Penggunaan Modal Tetap	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Faedah	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Subsidi	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Manfaat Sosial	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Belanja yang lain	X	X	X	X			X	X
Jumlah belanja	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Lebihan/(kurangan)	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

**Penyata Perubahan dalam Aset Bersih/Ekuiti untuk GGS
Bagi Tahun Berakhir 31 Disember, 20X2**

(dalam RM ribu)

	GGS			PFC dan PNFC	Penyingkiran	Jumlah Kerajaan Keseluruhan
	Rizab Penilaian Semula	Rizab Pertukaran	Lebihan/ (Kurangan) Terkumpul			
Baki pada 31 Disember, 20X0	X	(X)	X	X	X	X
Lebihan daripada penilaian semula hartanah	X			X		X
Kurangan daripada penilaian semula pelaburan	(X)			(X)	X	(X)
Perbezaan dalam pertukaran mata wang		(X)		(X)		(X)
Untung dan rugi bersih yang tidak diiktiraf dalam penyata prestasi kewangan	X	(X)		X	(X)	X
Lebihan bersih bagi tempoh			X	X	(X)	X
Baki pada 31 Disember, 20X1	X	(X)	X	X	(X)	X
Kurangan daripada penilaian semula hartanah	(X)			(X)	X	(X)
Lebihan daripada penilaian semula pelaburan	X			X	(X)	X
Perbezaan dalam pertukaran mata wang		(X)		X		X
Untung dan rugi bersih yang tidak diiktiraf dalam penyata prestasi kewangan	(X)	(X)		(X)	(X)	(X)
Kurangan bersih bagi tempoh			(X)	(X)	(X)	(X)
Baki pada 31 Disember, 20X2	X	(X)	X	X	(X)	X

**Penyata Aliran Tunai bagi GGS
Bagi Tahun Berakhir 31 Disember, 20X2**

(dalam RM ribu)

	GGS		PFC dan PNFC		Penyingkiran		Jumlah Kerajaan Keseluruhan	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
ALIRAN TUNAI DARIPADA AKTIVITI OPERASI								
Terimaan								
Cukai	X	X			(X)	(X)	X	X
Jualan barangan dan perkhidmatan			X	X	(X)	(X)	X	X
Geran			X	X	(X)	(X)	X	X
Faedah yang diterima			X	X			X	X
Dividen daripada sektor lain kepada kerajaan	X	X			(X)	(X)		
Terimaan lain	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Bayaran								
Kos pekerja	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Manfaat Persaraan	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Pembekal	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Faedah yang dibayar	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Dividen kepada sektor lain			(X)	(X)	X	X		
Bayaran lain	(X)	(X)	(X)	(X)	X	X	(X)	(X)
Aliran tunai bersih daripada aktiviti operasi	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ALIRAN TUNAI DARIPADA AKTIVITI PELABURAN								
Belian loji dan peralatan	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Terimaan daripada jualan loji dan peralatan	X	X	X	X			X	X
Terimaan daripada jualan pelaburan	X	X	X	X			X	X
Belian sekuriti mata wang asing	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Aliran tunai bersih daripada aktiviti pelaburan	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

ALIRAN TUNAI DARIPADA AKTIVITI PEMBIAYAAN								
Terimaan daripada pinjaman	X	X	X	X			X	X
Bayaran balik pinjaman	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Aliran tunai bersih daripada aktiviti pembiayaan	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<i>Penambahan/(pengurangan) bersih dalam tunai dan kesetaraan tunai</i>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<i>Tunai dan kesetaraan tunai pada awal tempoh</i>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Tunai dan kesetaraan tunai pada akhir tempoh	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X