

KONSEP DAN BUKTI EMPIRIKAL PENDEDAHAN PERUBAHAN PERAKAUNAN

Mohd Noor Azli b. Ali Khan
 Jabatan Pengurusan
m-nazli@utm.my

Abstrak

Kajian ini mengkaji konsep dan amalan pendedahan perubahan perakaunan dalam laporan tahunan kewangan syarikat. Berpandukan kepada Malaysian Accounting Standards Board (MASB) 3, tiada definisi yang khusus berkaitan dengan perubahan perakaunan. Namun begitu bagi praktis di Malaysia, MASB 3 perlu dijadikan garis panduan asas bagi pendedahan dan pelaporan yang berkaitan dengan perubahan perakaunan merangkumi perubahan dasar perakaunan, perubahan anggaran perakaunan dan kesilapan asas. Perubahan perakaunan ini juga termasuk dengan pembentangan polisi perakaunan yang dinyatakan dalam MASB 1 Para 99 dan nota kepada akaun dalam laporan tahunan. Kajian ini turut disokong dengan bukti empirikal amalan pendedahan perubahan perakaunan dalam laporan tahunan oleh syarikat yang tersenarai di Papan Utama Bursa Saham Kuala Lumpur. Hasil kajian mendapati bahawa perubahan perakaunan dilaporkan pada setiap tahun.

1.0 PENDAHULUAN

Di Malaysia, kajian terhadap isu pendedahan dalam perakaunan secara mendalam tidak banyak dijalankan. Walau bagaimanapun, ini tidak bermakna bahawa isu tersebut tidak penting untuk diterokai. Sebaliknya, ketiadaan kajian menunjukkan bahawa Malaysia masih kekurangan kajian di bidang perakaunan secara keseluruhannya (Hamzah, 1983). Di negara barat, isu berkenaan pelaporan dan pendedahan dalam perakaunan merupakan satu isu yang begitu banyak dikaji (Cushing, 1969; Frishkoff, 1970; Ball, 1971; Gosman, 1971; Benston, 1973; Gosman, 1973; Moore, 1973; Bremser, 1975; Lilien *et al.*, 1988; May dan Schneider, 1988; McInnes, 1990; Pincus dan Wasley, 1994; Sharma dan Stevenson, 1997).

Sehubungan dengan perkara di atas, terdapat banyak kajian yang dilakukan oleh para pengkaji mengenai isu pendedahan dalam perakaunan dan pendedahan perubahan perakaunan dalam penyata kewangan. Antara kajian yang dilakukan seperti perakaunan untuk aset tak nyata (Zubaidah dan Huang, 2002), pelaporan kewangan melalui internet (Hassan *et al.*, 2002), praktis pelaporan korporat sosial (Hanim dan Mustafa, 2001), pelaporan item luar biasa (Shamsul dan Nor Izah, 2000), kegunaan laporan kewangan (Azhar, 1999), penyata aliran tunai (Ng, 1999), kebergunaan penyata

aliran tunai (Christopher dan Hassan, 1999), perakaunan nilai saksama (Norman *et al.*, 1998), kajian empirikal mengenai isu perakaunan dan pendedahan kadar tukaran mata wang asing (Ng, 1998), perakaunan sumber manusia (Teo, 1995) dan maklumat yang diperlukan oleh pengguna dan pendedahan secara sukarela oleh syarikat yang tersenarai di Bursa Saham Kuala Lumpur (BSKL) (Tan *et al.*, 1990).

Oleh kerana Malaysia ketandusan kajian mengenai pendedahan dalam perakaunan (Hamzah, 1983), kajian awal mengenai konsep pendedahan perubahan perakaunan di Malaysia dan bukti empirikal amalan pendedahan perubahan perakaunan menjadi tumpuan penyelidikan dan ianya dilihat melalui apa yang dilaporkan dalam laporan tahunan oleh syarikat yang tersenarai di Papan Utama BSKL.

2.0 DASAR DAN PERUBAHAN PERAKAUNAN

Menurut *Malaysian Accounting Standards Board* (MASB) 3 Para 6, dasar perakaunan didefinisikan sebagai prinsip, asas, kelaziman, peraturan dan amalan tertentu yang diterima pakai oleh perusahaan dalam menyediakan dan membentangkan penyata kewangan. Di Malaysia, tidak dinyatakan secara khusus apa yang dimaksudkan sebagai perubahan perakaunan. Cuma, ada dinyatakan di dalam MASB 3 berkaitan dengan perubahan anggaran perakaunan, perubahan dasar perakaunan dan kesilapan asas.

MASB 1 Para 20 menjelaskan bahawa perusahaan perlu memilih dan menggunakan dasar perakaunan perusahaan supaya penyata kewangan mematuhi semua Piawaian MASB dan sebarang pengumuman teknikal lain yang diterbitkan oleh MASB. Manakala dari segi pembentangan dasar perakaunan, dasar perakaunan dalam nota penyata kewangan perlu menerangkan butiran yang berikut:

- (a) Asas pengukuran yang digunakan untuk menyediakan penyata kewangan; dan
- (b) Setiap dasar perakaunan tertentu yang diperlukan untuk pemahaman yang baik bagi penyata kewangan.

Accounting Principles Board (APB) *Opinion No. 20* mendefinisikan perubahan perakaunan sebagai:

- (a) Perubahan dalam dasar perakaunan.
Perubahan daripada satu prinsip umum yang diterima pakai kepada satu prinsip umum lain yang diterima pakai, contohnya perubahan dalam kaedah susut nilai bagi aset nyata daripada kaedah baki berkurangan kepada kaedah garis lurus atau perubahan dalam kaedah penilaian inventori daripada kaedah Masuk Dulu Keluar Dulu (MDKD) kepada kaedah Masuk Kemudian Keluar Dulu (MKKD).

- (b) Perubahan dalam anggaran perakaunan.
Satu perubahan yang mana berlaku hasil daripada satu maklumat yang baru atau pengalaman tambahan yang diperlukan. Sebagai contoh, perubahan dalam penganggaran usia guna bagi aset yang disusutnilaikan.
- (c) Perubahan dalam pelaporan entiti.
Satu perubahan daripada melapor sebagai satu jenis entiti kepada satu jenis entiti yang lain, contohnya perubahan subsidiari-subsidiari yang spesifik yang mana menjadi kumpulan syarikat bagi penyata kewangan gabungan yang disediakan.

Sehubungan itu, perubahan dalam perakaunan memerlukan kategori yang keempat yang mana ianya tidak diklasifikasikan sebagai perubahan perakaunan iaitu:

- (d) Kesilapan dalam penyata kewangan.
Kesilapan yang berlaku seperti kesilapan dalam pengiraan matematik, kesilapan dalam mengaplikasikan prinsip perakaunan atau tersalah guna maklumat yang wujud pada masa penyata kewangan disediakan. Contohnya kesilapan aplikasi bagi kaedah inventori runcit bagi menentukan nilai inventori akhir.

2.1 Perubahan dalam Dasar Perakaunan

Pengguna perlu mengetahui cara untuk membandingkan penyata kewangan syarikat melebihi tempoh masa untuk mengenal pasti arah aliran kedudukan kewangan, prestasi dan aliran tunai. Oleh itu, dasar perakaunan yang sama biasanya diterima pakai bagi setiap tempoh (MASB 3 Para 43).

Pembentangan peristiwa atau urus niaga yang lebih sesuai dalam penyata kewangan berlaku apabila dasar perakaunan yang baru dapat menghasilkan maklumat yang lebih relevan atau boleh dipercayai mengenai kedudukan kewangan, prestasi dan aliran tunai perusahaan (MASB 3 Para 45).

Berpandukan kepada MASB 3 Para 46, berikut ialah bukan perubahan dalam dasar perakaunan:

- (a) Penerimaan pakai dasar perakaunan bagi peristiwa atau urus niaga yang berbeza kandungannya dengan peristiwa atau urus niaga terdahulu; dan
- (b) Penerimaan pakai dasar perakaunan yang baru bagi peristiwa atau urus niaga yang tidak pernah berlaku sebelum ini atau tidak matan (material).

Menurut Kieso *et al.* (2001), perubahan dalam prinsip perakaunan ialah perubahan dalam prinsip perakaunan yang melibatkan perubahan daripada satu prinsip

umum yang diterima pakai kepada satu prinsip umum lain yang diterima pakai. Perubahan dalam prinsip perakaunan tidak akan melibatkan penerimaan satu prinsip yang baru yang mana ia baru diterima pakai untuk kali yang pertama atau tidak material sebelumnya. Malah menurut Dyckman *et al.* (2001), perubahan dalam prinsip perakaunan termasuk kaedah, teknik dan prosedur yang diaplikasikan kepada urus niaga atau maklumat yang digunakan bagi tujuan pengukuran, pengiktirafan atau pendedahan. Apabila syarikat membuat perubahan dalam prinsip perakaunan, ia akan menerima pakai prinsip perakaunan yang lain, sebagai contoh, perubahan kaedah MDKD kepada kaedah kos purata wajaran dalam kaedah penilaian inventori.

2.2 Perubahan dalam Anggaran Perakaunan

Menurut Tan (1997), perubahan dalam asas perlakuan, prosedur-prosedur perakaunan dan penganggaran perakaunan bukan merupakan perubahan dalam polisi perakaunan. Sebagai contoh, perubahan asas pengagihan kos overhead tetap bagi inventori dari kadar penyerapan mengikut jam buruh kepada kadar penyerapan mengikut jam mesin, itu bukanlah perubahan di dalam polisi perakaunan. Begitu juga dengan perubahan di dalam kadar susut nilai atau perubahan dalam usia guna aset tetap yang bukannya contoh bagi perubahan dalam dasar perakaunan kerana ianya berkaitan untuk menganggarkan pengagihan kos bagi aset tetap kepada period.

Perubahan dalam anggaran adalah dianggap sebagai penyesuaian dan pembetulan biasa yang berulang-ulang. Ia juga merupakan hasil semulajadi proses perakaunan dan perlakuan masa lepas atau masa lampau adalah dilarang. Antara contoh yang memerlukan anggaran ialah akaun belum bayar yang tidak dikutip, keusangan inventori, jangka hayat aset nyata, nilai skrap aset nyata dan sebagainya (Keiso *et al.*, 2001). Malah menurut *APB Opinion No. 20*, perubahan dalam penganggaran adalah berkaitan dengan keseluruhan ataupun sebahagian untuk perubahan dalam dasar perakaunan yang dilaporkan oleh syarikat sebagai perubahan dalam penganggaran kerana kesan kumulatif merujuk kepada perubahan dalam dasar perakaunan tidak boleh dipisahkan daripada kesan semasa atau kesan akan datang perubahan anggaran perakaunan.

Sebagai satu keputusan ketakpastian yang semulajadi dalam aktiviti-aktiviti perniagaan, banyak item-item penyata kewangan yang tidak boleh diukur dengan tepat tetapi hanya boleh dianggarkan. Proses penganggaran melibatkan pertimbangan yang berasaskan kepada maklumat terkini yang diperolehi. Anggaran mungkin diperlukan, sebagai contoh, untuk hutang lapuk, keusangan inventori atau hayat berguna atau jangkaan corak penggunaan manfaat ekonomi aset yang boleh disusutnilaikan. Penggunaan anggaran yang munasabah merupakan bahagian yang penting dalam penyediaan penyata kewangan dan tidak menjejaskan kebolehpercayaannya (MASB 3 Para 25 dan IAS 8 Para 23).

Kadang kala ia menyukarkan untuk membezakan di antara perubahan dasar perakaunan dan perubahan anggaran perakaunan. Dalam keadaan sedemikian, perubahan akan dianggap sebagai perubahan anggaran perakaunan dengan pendedahan yang sesuai (MASB 3 Para 27). Manakala, dari segi pelaporan pula, kesan perubahan anggaran perakaunan perlu dimasukkan dalam klasifikasi penyata pendapatan yang sama seperti yang digunakan bagi anggaran sebelumnya (MASB 3 Para 30). Berdasarkan MASB 3 Para 28, kesan perubahan anggaran perakaunan perlu dimasukkan dalam menentukan untung atau rugi dalam:

- (a) Tempoh perubahan itu berlaku, jika perubahan mempengaruhi tempoh itu sahaja; atau
- (b) Tempoh perubahan berlaku dan tempoh yang akan datang, jika perubahan mempengaruhi kedua-duanya.

2.3 Perubahan dalam Pelaporan Entiti

Satu perubahan perakaunan yang mana keputusan dalam penyata kewangan mengenai penyata entiti yang berlainan perlu dilaporkan dengan menyatakan semula penyata kewangan bagi semua tempoh terdahulu yang telah dibentangkan untuk melihat maklumat kewangan bagi pelaporan entiti bagi semua tempoh. Contohnya perubahan di dalam syarikat termasuklah penggabungan penyata kewangan, perakaunan bagi pengumpulan kepentingan bersama dan membentangkan penyata gabungan di penyata syarikat individu. Penyata kewangan bagi tahun perubahan dalam pelaporan entiti berlaku perlu mendedahkan keadaan perubahan dan alasan berbuat demikian (Kieso *et al.*, 2001).

Menurut Nikolai dan Bazley (2000), perubahan perakaunan memberi kesan di dalam penyata kewangan menyebabkan kesan penyata dalam melaporkan entiti yang berbeza mestilah dilaporkan dengan menyatakan semula penyata kewangan semua tempoh lepas yang ditunjukkan dalam usaha untuk memperlihatkan maklumat kewangan untuk melaporkan entiti baru bagi semua tempoh. Jenis perubahan perakaunan ini adalah terhad kepada menunjukkan:

- (a) Penyata penggabungan atau percantuman dalam ruang penyata syarikat individual.
- (b) Kesan perubahan spesifik subsidiari yang terdiri daripada kumpulan syarikat yang mana penyata kewangan penggabungan ditunjukkan.
- (c) Perubahan dalam syarikat termasuk di dalam penyata kewangan yang digabungkan.

Apabila perubahan dalam pelaporan entiti berlaku, nota kepada tempoh penyata kewangan yang mana ia dibuat mengandungi huraian tentang perubahan dan

sebabnya, dan kesan perubahan dalam pendapatan sebelum item luar biasa, pendapatan bersih dan amaun pendapatan se saham yang berkaitan untuk semua tempoh yang ditunjukkan. Walau bagaimanapun, tempoh penyata kewangan yang berikutnya tidak perlu didedahkan sekali lagi (Nikolai dan Bazley, 2000).

2.4 Kesilapan dalam Penyata Kewangan

Menurut Tan (1997), kesilapan berlaku pada tahun terdahulu tetapi hanya dikesan pada tahun semasa dan perkara ini perlu dibetulkan. Di dalam praktis, item ini dikenali sebagai kesilapan asas (*fundamental errors*). Untuk memenuhi sebagai item period terdahulu, ianya mesti:

- (a) Berkaitan dengan kesilapan matematik.
- (b) Berkaitan dengan kesilapan mengaplikasikan prinsip perakaunan.

Kesilapan dalam penyediaan penyata kewangan bagi satu atau tempoh terdahulu atau lebih mungkin dijumpai dalam tempoh semasa. Antara kesilapan yang boleh berlaku ialah kesilapan pengiraan, kesilapan penggunaan dasar perakaunan, kesilapan tafsiran fakta, penipuan atau kealpaan. Pembetulan kesilapan ini biasanya termasuk dalam penentuan untung atau rugi bersih bagi tempoh semasa (MASB 3 Para 33).

Menurut Kieso *et al.* (2001) dan Dyckman *et al.* (2001), di antara contoh bagi kesilapan perakaunan ialah:

- (a) Satu perubahan daripada satu prinsip perakaunan yang mana ianya bukan satu prinsip umum yang diterima pakai telah diterima pakai sebelumnya.
- (b) Kesilapan matematik seperti operasi campur, tolak, darab dan bahagi.
- (c) Penyalahgunaan fakta, tersalah nyata atau tersalah klasifikasi baki akaun.
- (d) Penangguhan atau kegagalan untuk mengiktiraf akruan atau tertunda.

Sehubungan itu, dalam konteks di Malaysia, seharusnya konsep perubahan perakaunan perlulah berpandukan kepada MASB 3 merangkumi perubahan dasar polisi perakaunan, perubahan anggaran perakaunan dan kesilapan asas. Ia juga termasuk dengan pembentangan polisi perakaunan yang dinyatakan di dalam MASB 1 Para 99 dan nota kepada akaun dalam laporan tahunan. MASB 3 ini digunakan untuk penyata kewangan meliputi tempoh bermula pada atau selepas 1 Julai 1999.

Namun begitu dalam mendapatkan bukti empirikal bagi melihat amalan pendedahan perubahan perakaunan di Malaysia, dapatan kajian ini adalah berpandukan hasil kajian yang dilakukan oleh Mohd Noor Azli (2001, 2002). Kajian ini dijalankan pada tahun 2000. Kaedah penyelidikan yang digunakan ialah penyelidikan penerokaan

yang berasaskan analisis data sekunder. Data sekunder yang berkaitan dengan pendedahan perubahan perakaunan diperoleh melalui laporan tahunan syarikat. Kaedah persampelan secara rawak digunakan. Sebanyak 37 buah syarikat telah dipilih (Lihat Jadual 1 di bawah) dan sejumlah 365 buah laporan tahunan telah disemak untuk meneliti item perubahan perakaunan yang dilaporkan berubah dalam laporan tahunan sepanjang tempoh sepuluh tahun mulai dari tahun 1990 hingga 1999. Analisis deskriptif digunakan untuk melihat amalan pendedahan perubahan perakaunan dalam laporan tahunan oleh syarikat yang tersenarai di Papan Utama BSKL.

Industri	Kekerapan	%
Hartanah	8	21.6
Perladangan	8	21.6
Barangan industri	8	21.6
Barangan pengguna	5	13.5
Dagangan/Perkhidmatan	2	5.4
Perlombongan	2	5.4
Kewangan	2	5.4
Pembinaan	2	5.4
Jumlah	37	100

Sumber: Mohd Noor Azli, 2001

3.0 BUKTI EMPIRIKAL

Berikut dibentangkan hasil penemuan kajian.

3.1 Pendedahan Item Perubahan Perakaunan

Jadual 2 menerangkan item perubahan perakaunan dalam laporan tahunan. Jadual 2 menunjukkan bahawa 80.7% item perubahan perakaunan menyatakan anggaran susut nilai ialah item perubahan perakaunan yang paling kerap dilaporkan berubah dalam laporan tahunan. Manakala, aset tak nyata, syarikat bersekutu, kaedah susut nilai dan perbelanjaan eksplorasi perlombongan ialah item perubahan perakaunan yang kurang kerap dilaporkan berubah dalam laporan tahunan iaitu 0.7%. Lain-lain item perubahan perakaunan yang kerap dilaporkan berubah dalam laporan tahunan ialah asas penyatuan (9.0%), manfaat persaraan (2.8%), perbelanjaan di bawa ke hadapan (2.1%), stok dan perlunasan harta pegangan pajakan (1.4%).

JADUAL 2 Item Perubahan Perakaunan

ITEM PERUBAHAN PERAKAUNAN	%
Anggaran susut nilai	80.7
Asas penyatuan	9.0
Benfaat persaraan	2.8
Perbelanjaan di bawa ke hadapan	2.1
Stok	1.4
Perlunasan harta pegangan pajakan	1.4
Aset tak nyata	0.7
Syarikat bersekutu	0.7
Kaedah susut nilai	0.7
Perbelanjaan eksplorasi perlombongan	0.7

Sumber: Mohd Noor Azli, 2002

3.2 Pendedahan Kadar Keckerapan Item Perubahan Perakaunan

Jadual 3 menunjukkan kadar keckerapan item perubahan perakaunan yang dilaporkan oleh syarikat. Hasil kajian mendapati bahawa item anggaran susut nilai merupakan item perubahan perakaunan yang dilaporkan paling kerap berubah pada setiap tahun iaitu lebih daripada 55% pada setiap tahun. Dapatan kajian ini hampir menyamai dengan kajian yang dilakukan oleh Frishkoff (1970) yang mendapati bahawa item kaedah susut nilai merupakan item yang paling kerap dilaporkan berubah pada tahun 1969. Item asas penyatuan merupakan antara item perubahan perakaunan yang kedua kerap dilaporkan berubah pada setiap tahun.

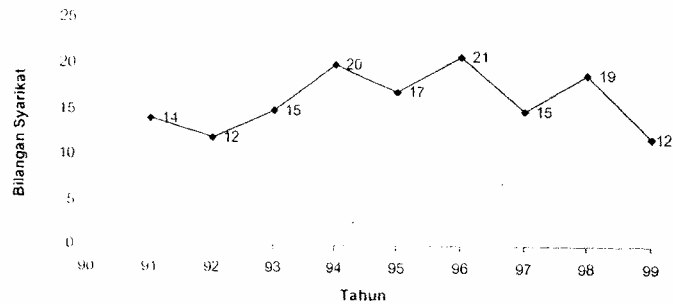
JADUAL 3 Kadar Kekerapan Item Perubahan Perakaunan

BIL	TAHUN Item Perubahan Perakaunan	91' %	92' %	93' %	94' %	95' %	96' %	97' %	98' %	99' %
1	Anggaran susut nilai	78.58	58.33	80.00	65.00	88.24	90.48	86.66	78.95	100.00
2	Asas penyatuan	7.14	25.00	13.33	20.00			6.67	10.53	
3	Stok					11.76				
4	Perbelanjaan di bawa ke hadapan	7.14			5.00		4.76			
5	Benfaat persaraan	7.14	16.67				4.76			
6	Lain-lain									
	a) Aset tak nyata								5.26	
	b) Perlunasan harta pegangan pajakan						6.67		5.26	
	c) Syarikat bersekutu			6.67						
	d) Kaedah susut nilai				5.00					
	e) Perbelanjaan ekplorasi perlombongan				5.00					
	Jumlah	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Sumber: Mohd Noor Azli, 2002

Rajah 1 menunjukkan bilangan syarikat yang melaporkan item perubahan perakaunan dalam laporan tahunan mengikut tahun. Adalah didapati bilangan syarikat yang melaporkan perubahan perakaunan dalam laporan tahunan menunjukkan satu arah aliran yang tidak stabil bagi tahun 1994 hingga 1999. Ini dapat dilihat sebagai contohnya, pada tahun 1994 bilangan syarikat yang melaporkan perubahan perakaunan dalam laporan tahunan ialah 20 buah syarikat telah menurun kepada 17 buah syarikat pada tahun berikutnya dan meningkat kepada 21 buah syarikat pada tahun 1996. Arah aliran turun naik ini berlarutan hingga ke tahun 1999.

Walau bagaimanapun, arah aliran perubahan perakaunan yang stabil mula berlaku pada tahun 1992. Ini dapat dilihat melalui bilangan syarikat yang melaporkan perubahan perakaunan mula meningkat kepada 15 buah syarikat pada tahun 1993 dan terus meningkat pada tahun 1994 kepada 20 buah syarikat. Dapatan kajian ini disokong oleh kajian yang dilakukan oleh Frishkoff (1970) yang mendapati bahawa berlaku peningkatan bilangan syarikat yang membuat perubahan perakaunan bagi tempoh tiga tahun mulai 1967 hingga 1969.



Rajah I Bilangan Syarikat Yang Melaporkan Perubahan Perakaunan

4.0 PERBINCANGAN

Dalam kajian ini, apa yang dibincangkan dengan konsep perubahan perakaunan adalah berpandukan kepada teori yang dinyatakan dalam *APB Opinion No. 20* dan MASB 3. Jelas bahawa MASB 3 merangkumi perubahan dasar perakaunan, perubahan anggaran perakaunan dan kesilapan asas. Ia juga termasuk dengan pembentangan dasar perakaunan sebagaimana yang dinyatakan dalam MASB I Para 99 dan nota kepada akaun dalam laporan tahunan. Bahkan menurut *APB Opinion No. 20*, perubahan perakaunan dikelaskan kepada beberapa jenis iaitu perubahan dalam prinsip perakaunan, perubahan dalam anggaran perakaunan, perubahan dalam melaporkan entiti dan kesilapan dalam penyata kewangan.

Dalam mengenal pasti item perubahan perakaunan yang paling kerap dilaporkan berubah dalam laporan tahunan, keputusan kajian ini menunjukkan bahawa item anggaran susut nilai merupakan item perubahan perakaunan yang paling kerap dilaporkan berubah di dalam nota kepada akaun. Dapatan kajian ini hampir menyamai dengan kajian yang dilakukan oleh Frishkoff (1970) yang mendapati bahawa item asas penyatuan merupakan item yang paling kerap dilaporkan berubah bagi tahun 1967 dan 1968 dan item kaedah susut nilai merupakan item yang paling kerap dilaporkan berubah pada tahun 1969.

Dengan mengkaji bukti empirikal pendedahan perubahan perakaunan, didapati bahawa arah aliran pendedahan perubahan perakaunan yang tidak sekata dilaporkan dalam laporan tahunan. Ini bermakna pendedahan perubahan perakaunan dilaporkan pada setiap tahun, cuma dalam jumlah yang berbeza-beza. Hasil kajian menunjukkan bahawa arah aliran pendedahan perubahan perakaunan yang stabil dari tahun 1992 hingga 1994. Dapatan kajian ini adalah selari dengan kajian Frishkoff (1970) yang memperoleh keputusan bahawa bilangan syarikat yang membuat perubahan perakaunan meningkat bagi tempoh tiga tahun mulai 1967 hingga 1969.

Diharapkan kajian ini dapat memberi bukti empirikal ke atas pendedahan perubahan perakaunan oleh syarikat yang tersenarai di Papan Utama BSKL. Selain itu, bentuk pendedahan perubahan perakaunan itu seharusnya dijelaskan sama ada atas kerelaan perusahaan itu sendiri, atau bagi memenuhi kehendak undang-undang, atau oleh MASB, atau perubahan tersebut menyebabkan pembentangan yang lebih sesuai bagi peristiwa atau urus niaga dalam penyata kewangan perusahaan.

5.0 CADANGAN UNTUK KAJIAN AKAN DATANG

Berdasarkan kepada keputusan kajian ini dari kajian-kajian lepas, pengkaji mencadangkan beberapa cadangan untuk kajian akan datang supaya dapat menambahkan lagi pengetahuan masyarakat tentang isu pendedahan perubahan perakaunan dalam laporan tahunan. Memandangkan kajian pendedahan perubahan perakaunan ini merupakan satu kajian awal, seharusnya satu kajian lanjutan boleh dilakukan bagi melihat sejauhmana pematuhan pendedahan perubahan perakaunan dalam laporan tahunan berpandukan kepada MASB 3.

Pengkaji ingin menyarankan kajian dilakukan ke atas amalan pelaporan yang diamalkan oleh industri-industri tertentu. Ini bertujuan untuk mendapat gambaran mengenai praktis pelaporan yang diamalkan oleh syarikat dalam industri tersebut dengan lebih mendalam lagi. Seterusnya, perhubungan di antara jenis industri dengan pelaporan perubahan perakaunan dapat dikaji. Selain itu, kajian mengenai sama ada perubahan perakaunan yang dilaporkan oleh syarikat itu dilakukan disebabkan oleh keperluan undang-undang atau dilakukan dengan secara sukarela oleh pihak pengurusan dalam mencapai matlamat organisasi juga wajar dilakukan.

BIBLIOGRAFI

- Accounting Principles Board (APB) Opinion No. 20. 1971. Accounting Changes. New York. AICPA.
- Azhar Abdul Rahman. 1999. The Use of Annual Reports by Malaysian Financial Analyst – A Preliminary Survey. *Akauntan Nasional*, November/December: 26-32.
- Ball, Ray. 1971. Change in Accounting Techniques and Stock Prices. Working Paper. University of Chicago.
- Benston, George J. 1973. Required Disclosure and the Stock Market: An Evaluation of the Securities Exchange Act of 1934. *The Accounting Review* (March): 132-155.

- Bremser, Wayne G. 1975. The Earnings Characteristics of Firms Reporting Discretionary Accounting Changes. *The Accounting Review*(July): 563-572.
- Christopher, T & Hassan, S. 1999. The Usefulness of Statement of Cash Flows: Evidence from Malaysian Analysts. *Asian Review of Accounting*. 7(2): 84-95.
- Cushing, B. E. 1969. An Empirical Study of Changes in Accounting Policy. *Journal of Accounting Research*: 202.
- Dyckman, T.R., Davis, C.J. & Dukes, R.E. 2001. *Intermediate Accounting*. Ed. Ke-5. New York. McGraw-Hill Companies, Inc.
- Frishkoff, P. 1970. Some Recent Trends in Accounting Changes. *Journal of Accounting Research* (Spring): 141-144.
- Gosman, M. L. 1971. An Empirical Examination of the Factors Motivating Accounting Changes. Ph.D. thesis. University of Wisconsin.
- Gosman, M. L. 1973. Characteristics of Firms Making Accounting Changes. *The Accounting Review*: 1-11.
- Hamzah Ismail. 1983. Pendedahan dalam Perakaunan di Malaysia – Satu Kajian Awal. *Jurnal Pengurusan*. Jilid 2. Julai: 21-42.
- Hanim Norza Baba & Mustafa Mohd Hanefah. 2001. Corporate Social Disclosure Practices in Malaysia. Kertas kerja dibentangkan di *2nd Asian Academic Accounting Association Conference*. 17th – 19th September 2001. Shangri-La Penang.
- Hassan, Salleh *et al.* 2002. Financial Reporting on the Net: A Useful Investment?. *Akauntan Nasional*, Oktober: 28-32.
- International Accounting Standards 8 (revised 1993). 1999. *Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies*. United Kingdom.
- Kieso, D.E , Weygandt, JJ & Warfield, T.D. 2001. *Intermediate Accounting*. Ed. Ke-10. New York: John Willey & Sons, Inc.
- Lilien, S., Mellman, M. & Pastena, V. 1988. Accounting Changes: Successful Versus Unsuccessful Firms. *The Accounting Review*, 63: 642-656.

- Malaysian Accounting Standards Board 1. 1999. *Presentation of Financial Statements*. Kuala Lumpur.
- Malaysian Accounting Standards Board 3. 1999. Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors And Changes In Accounting Policies. *Kuala Lumpur*.
- May, G.S & Schneider, D.K. 1988. Reporting Accounting Changes: Are Stricter Guidelines Needed?. *Journal of Accounting Horizon*. 68-74.
- McInnes, W. M. 1990. A Longitudinal Study of Accounting Changes; The UK Gas Industry 1969-1974. *Accounting and Business Research*, Vol. 20, No. 80: 315-327.
- Mohd Noor Azli Ali Khan. 2001. Pendedahan Perubahan Perakaunan di Malaysia: Satu Kajian Awal ke Atas Syarikat-Syarikat yang Tersenarai di Papan Utama Bursa Saham Kuala Lumpur. Universiti Kebangsaan Malaysia. Tesis Ijazah Sarjana. Tidak Diterbitkan.
- Mohd Noor Azli Ali Khan. 2002. Pendedahan Pelaporan Perubahan Perakaunan: Trend dan Hubungannya dengan Pendapatan Se Saham, Saiz Syarikat & Firma Audit. dlm. *Prosiding Seminar Kebangsaan Pengurusan dan Pembangunan Sumber Manusia*. Fakulti Pengurusan dan Pembangunan Sumber Manusia. Universiti Teknologi Malaysia. 27-36.
- Moore, M.L. 1973. Management Changes and Discretionary Accounting Decisions. *Journal of Accounting Research*. 100-107.
- Ng, Eng Juan. 1998. Accounting for the Effects of Changes in Foreign Exchange Rates: an Empirical Study of the Accounting & Disclosure Issues. *Akauntan Nasional*, September: 4-7.
- Ng, Eng Juan. 1999. Cash Flow Statement: An Empirical Study of the Disclosure Practices of Malaysian Companies. *Akauntan Nasional*, July: 6-11.
- Nikolai, L.A & Bazley J.D. 2000. *Intermediate Accounting*. Ed. Ke-8. USA. South-Western College Publishing.
- Norman Mohd Salleh, Mohamat Sabri Hassan & Abdul Ghafar Ismail. 1998. Perakaunan Nilai Saksama: Penilaian Atas Pelaburan Bank dalam Sekuriti. Isu Pengurusan Perniagaan. Jilid 4. Fakulti Pengurusan Perniagaan. Universiti Kebangsaan Malaysia. Disember: 229-242.

- Pincus, M. & Wasley, C. 1994. The Incidence of Accounting Changes and Characteristics of Firms Making Accounting Changes. *Accounting Horizons*, 8(2): 1-24.
- Shamsul Nahar Abdullah & Ku Nor Izah Ku Ismail. 2000. The Reporting of Extraordinary Items among Malaysian Listed Companies: Evidence Prior to the Adoption Of IAS 8 (Revised). *Akauntan Nasional*. Febuary/March: 28-35.
- Sharma, D & Stevenson, P. A. 1997. The Impact of Impending Corporate Failure on the Incidence and Magnitude of Discretionary Accounting Policy Changes. *British Accounting Review*. Vol. 29: 129-153.
- Tan, Liong Tong. 1997. *Financial Accounting & Reporting in Malaysia*. Singapore: Thomas Information (S.E. Asia).
- Tan, Liong Tong., Zainal Abidin Kidam & Cheong, Pooi Wah. 1990. Information Needs of Users and Voluntary Disclosure Practices of Malaysian Listed Corporations. *The Malaysian Accountant*, April: 2-7.
- Teo, Hee Ang. 1995. Human Resource Accounting: Implications for Accounting Education. dlm. *Proceedings: Symposium on Accounting Education in Malaysia towards Year 2000*. Universti Utara Malaysia. 41-48.
- Zubaidah Zainal Abidin & Huang, Ching Choo. 2002. Accounting for Intangibles: Investment in Human Resources. *Collected Papers of AAAA2002 in Nagoya*. 1-24.