



ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورت‌های مالی

خلاصه‌ای از استاندارد بین‌المللی شماره ۲۴ با عنوان:

IPSAS 24 – Presentation of budget information in financial statements

تهیه شده توسط:

گروه کارشناسی مدیریت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی

۱. در این استاندارد مواردی مشخص شده است که توسط واحدهای دارای مسئولیت پاسخگویی عمومی در برابر مقایسه با بودجه(ها) و عملکرد نسبت به بودجه(ها) (خواه بودجه و صورتهای مالی براساس مبنای مشابهی تهیه و ارائه شده باشند یا خواه نشده باشند) افشا می شود.
۲. این استاندارد برای واحدهای بخش عمومی که بودجه(های) مصوب خود را طبق قانون یا به صورت داوطلبانه برای شفافیت گزارشگری مالی در اختیار عموم قرار می دهند، کاربرد دارد. این واحدها باید موارد افشای خاصی را در رابطه با مبالغ بودجه ای و واقعی در صورتهای مالی یا دیگر گزارشها انجام دهند.
۳. در این استاندارد افشای موارد زیر در صورتهای مالی واحدهای بخش عمومی که بودجه(های) مصوب خود را در اختیار عموم قرار می دهند، الزامی شده است:
 - الف. مقایسه مبالغ واقعی با مبالغ موجود در بودجه اولیه و نهایی. این مقایسه براساس مبنای حسابداری مشابه مبنای بودجه انجام می شود، حتی اگر این مبنای از مبنای انتخاب شده برای صورتهای مالی متفاوت باشد،
 - ب. توضیح در خصوص تفاوتهای بااهمیت بین بودجه و مبالغ واقعی، مگر اینکه چنین توضیحی در دیگر مدارک عمومی همراه صورتهای مالی منتشر شده باشد، و
 - پ. مغایرت گیری (تطبیق) مبالغ واقعی براساس مبنای بودجه با مبالغ واقعی ارائه شده در صورتهای مالی زمانیکه مبنای حسابداری و بودجه با هم متفاوت باشد.
۴. در این استاندارد همچنین توضیح دلایل تفاوتهای موجود بین بودجه اولیه و نهایی الزامی شده است. این تفاوتها می تواند ناشی از تخصیصهای مجدد در بودجه یا سایر عواملی چون جابجایی های سیاسی، فجایع طبیعی یا سایر رخدادهای پیش بینی نشده باشد این توضیحات باید در یادداشتهای همراه صورتهای مالی یا در گزارشی قبل از یا همزمان با

صورت‌های مالی افشاء شود. نمونه‌ای از یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی در ادامه ارائه شده است.

۵. واحدها ممکن است مبنای متفاوت حسابداری را برای تهیه صورت‌های مالی و بودجه‌های مصوب خود به کار گیرند. مثلاً دولت ممکن است برای صورت‌های مالی خود از مبنای تعهدی و برای بودجه خود از مبنای نقدی استفاده کند.

۶. تمامی مقایسه‌های بین مبالغ واقعی و بودجه باید بر طبق مبنایی قابل مقایسه با بودجه ارائه شود.

۷. در این استاندارد مقایسه بودجه و مبالغ واقعی در ستون‌های بودجه‌ای اضافی در صورت‌های مالی اصلی تنها زمانی مجاز شمرده شده است که صورت‌های مالی و بودجه بر یک مبنای مشابه (قابل مقایسه) تهیه شده باشد. مبنای قابل مقایسه بدین معنی است که مبالغ واقعی براساس مبنای حسابداری و مبنای طبقه‌بندی مشابه با بودجه مصوب و برای واحدهای مشابه و دوره مشابه با بودجه مصوب ارائه شود. نمونه‌ای از این مقایسه در جدول شماره ۱ ارائه شده است.

۸. این استاندارد، ارائه عمومی بودجه‌های مصوب و افشای اطلاعاتی راجع به آن بودجه‌ها و مقایسه آن بودجه‌ها با بودجه‌های مصوبی که در دسترس عموم قرار نمی‌گیرد را الزامی نمی‌کند.

۹. مقایسه‌های مربوط به مبالغ بودجه و واقعی می‌تواند در یک صورت مالی جداگانه ارائه شود. (زمانیکه بودجه و صورت‌های مالی براساس یک مبنای قابل مقایسه تهیه نشده باشند)

۱۰. (در مواردی که صورت‌های مالی و بودجه بر یک مبنای قابل مقایسه تهیه نشده باشند) مبالغ واقعی ارائه شده براساس یک مبنای قابل مقایسه با بودجه باید با مبالغ واقعی زیر که در صورت‌های مالی ارائه شده تطبیق داده شود و هر نوع تفاوت‌های ناشی از مبنای زمان‌بندی و واحد (گزارشگری) به طور جداگانه شناسایی شود:

الف. اگر مبنای تعهدی برای بودجه استفاده شده، جمع درآمدها، هزینه‌ها و خالص جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی، یا ب. اگر مبنایی بجز تعهدی برای بودجه استفاده شده، خالص جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی.

این تطبیق (مغایرت‌گیری) باید در متن صورت مقایسه بودجه و مبالغ واقعی یا در یادداشتهای همراه صورتهای مالی افشا شود.

۱۱. تفاوت‌های بین مبالغ واقعی شناسایی شده طبق مبنای قابل مقایسه و مبالغ واقعی شناسایی شده در صورتهای مالی معمولاً در ۳ دسته زیر طبقه‌بندی می‌شوند:

الف. تفاوت‌های مبنا، زمانیکه بودجه مصوب طبق مبنایی غیر از مبنای حسابداری تهیه شود، تفاوت‌های ناشی از مبنا وجود دارد.

ب. تفاوت‌های زمان‌بندی، زمانیکه دوره بودجه متفاوت از دوره گزارشگری صورتهای مالی باشد، تفاوت‌های ناشی از زمان‌بندی وجود دارد.

پ. تفاوت‌های واحد (گزارشگری)، زمانیکه از بودجه، برنامه‌ها یا واحدهایی را که مشمول واحدی هستند که صورتهای مالی برای آن تهیه شده است، حذف می‌شود، تفاوت‌های ناشی از واحد گزارشگری به وجود می‌آید.

- افشاء اطلاعات مقایسه‌ای در ارتباط با دوره قبل طبق این استاندارد، الزامی نیست.

۱۲. یک واحد باید در یادداشتهای همراه صورتهای مالی، مبنای بودجه‌بندی و مبنای طبقه‌بندی مورد استفاده در بودجه مصوب را توضیح دهد.

۱۳. یک واحد باید در یادداشتهای همراه صورتهای مالی، دوره تحت پوشش بودجه مصوب را افشاء کند.

۱۴. یک واحد باید در یادداشتهای همراه صورتهای مالی، واحدهای شامل شده در بودجه مصوب را مشخص کند.

۱۵. در این استاندارد، افشای اطلاعات مقایسه‌ای مرتبط با دوره قبل (برای موارد افشای مشخص شده در این استاندارد) الزامی نیست و اختیاری است. نمونه‌ای از نحوه افشای این اطلاعات در جدول شماره ۲ ارائه شده است.

۱۶. نمونه‌ای از این مقایسه در جدول شماره ۳ ارائه شده است. در مواردی که بودجه‌های مصوب تنها برای بخشی از واحدها یا فعالیت‌های شامل شده در صورتهای مالی، در دسترس عموم قرار گیرد، الزامات فوق تنها برای همان واحدها یا فعالیتها (واحدها یا فعالیت‌های منعکس شده در بودجه مصوب) قابل اجرا خواهد بود.

۱۷. اسناد و مدارک بودجه ممکن است جزئیات زیادی را در خصوص فعالیتها، برنامه‌ها یا واحدهای خاصی فراهم کند. این جزئیات اغلب به صورت ارقام کلی در گروههای گسترده ارائه می‌شوند.

۱۸. در برخی موارد لازم است که اطلاعات مالی تفصیلی در بودجه‌های مصوب برای ارائه در صورتهای مالی طبق الزامات این استاندارد، با هم جمع شود (به صورت ارقام کلی ارائه شود).

۱۹. یک واحد باید راجع به دلیل تغییرات بین بودجه اولیه و نهایی (به دلیل تخصیصهای مجدد یا عوامل دیگر) توضیحاتی را از طریق رویه‌های زیر ارائه کند:

الف. یادداشتهای همراه صورتهای مالی، یا

ب. گزارشی قبل از (یا در ارتباط با) صورتهای مالی و یا همزمان با صورتهای مالی که باید این گزارش به صورتهای مالی عطف متقابل شده باشد.

دامنه کاربرد:

- به استثنای واحدهای انتفاعی دولتی، هر واحد دولتی که صورتهای مالی را بر مبنای تعهدی تهیه و ارائه می‌کند باید این استاندارد را رعایت کند.

- در شرایطی که مبنای صورتهای مالی و بودجه یکسان نمی‌باشد، یک واحد باید مقایسهٔ مبالغ بودجه و واقعی را برای حفظ پاسخگویی عمومی و به صورت صورتهای مالی اضافی جداگانه یا ستونهای بودجه‌ای اضافی در صورتهای مالی ارائه کند. مقایسه مبالغ واقعی و بودجه باید به صورت جداگانه برای واحد دولتی و به صورت زیر ارائه شود:

الف. مبالغ بودجه‌ای اولیه و نهایی،

ب. مبالغ واقعی براساس یک مبنای قابل مقایسه، و

پ. از طریق افشای در یادداشتهای همراه، توضیح انحرافهای بااهمیت بین بودجه و مبالغ واقعی، مگر اینکه چنین توضیحاتی در سایر مدارک عمومی منتشر شده همراه صورتهای مالی ارائه شده باشد و در یادداشتهای همراه به این مدارک عطف متقابل شده باشد.

- صورتهای مالی، واحدها و فعالیتهای تحت کنترل واحد (گزارشگر) را تلفیق می‌کنند. ممکن است برای هر واحد به صورت جداگانه، بودجه تهیه شود که در این صورت بودجه‌های جداگانه می‌توانند جهت ارائه در صورتهای مالی طبق الزامات این استاندارد، مجدداً تنظیم (ترکیب) شوند.

- برخی دولتها و دیگر واحدها بودجه‌هایی را برای بیش از یکسال (به جای بودجه‌های سالانه جداگانه) تصویب و در دسترس عموم قرار می‌دهند.

جدول شماره ۳- جدول مقایسه بودجه با مبالغ واقعی در شرایطی که مبنای صورتهای مالی و بودجه یکسان نیست.

صورت مقایسه بودجه و مبالغ واقعی دستگاه اجرایی برای سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰××

بودجه بر مبنای نقدی

(طبقه بندی پرداختها براساس وظایف)

توجه: مبنای مورد استفاده برای بودجه و صورتهای مالی متفاوت است. این صورت مقایسه ای براساس مبنای مورد استفاده در بودجه تهیه شده است.

انحراف*: بودجه نهایی و واقعی	مبالغ واقعی براساس مبنای قابل مقایسه	مبالغ بودجه ای		(براساس واحد پولی)
		اولیه	نهایی	
دریافته:				
×	×	×	×	مالیات
قراردادهای کمک و مساعدت:				
×	×	×	×	آژانسهای بین المللی
×	×	×	×	سایر کمکهای بلاعوض و مساعدتها
×	×	×	×	سودها: استقراض
×	×	×	×	سودها: واگذاری اموال و تجهیزات
×	×	×	×	فعالیتهای تجاری (بازرگانی)
×	×	×	×	سایر دریافتها
×	×	×	×	جمع دریافتها
پرداختها:				
(×)	(×)	(×)	(×)	سلامت و بهداشت
(×)	(×)	(×)	(×)	آموزش
(×)	(×)	(×)	(×)	نظم عمومی/امنیت
(×)	(×)	(×)	(×)	حمایت اجتماعی
(×)	(×)	(×)	(×)	امور دفاعی
(×)	(×)	(×)	(×)	تسهیلات اجتماعی و مسکن
(×)	(×)	(×)	(×)	تفریحی، فرهنگی و مذهبی
(×)	(×)	(×)	(×)	امور اقتصادی
(×)	(×)	(×)	(×)	سایر
(×)	(×)	(×)	(×)	جمع پرداختها
×	×	×	×	خالص دریافتها/(پرداختها)

* ستون "انحراف: بودجه نهایی و واقعی" ضروری نیست. اگر مقایسه بین مبالغ واقعی و بودجه اولیه یا نهایی، مناسب تشخیص داده شود، می توان این ستون را اضافه کرد.

جدول شماره ۳- جدول مقایسه بودجه با مبالغ واقعی در شرایطی که مبنای صورتهای مالی و بودجه یکسان نیست.

روش افزودن ستون اضافی برای دستگاه اجرایی ... برای سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰××

بودجه سالانه و صورتهای مالی بر مبنای تعهدی تهیه شده‌اند

(در این مثال تنها صورت عملکرد مالی ارائه شده است که به طور مشابه برای سایر صورتهای مالی نیز به کار می‌رود).

واقعی ۲۰××-۱	(براساس واحد پولی)	واقعی ۲۰××	بودجه نهایی ۲۰××	بودجه اولیه ۲۰××	تفاوت*: بودجه اولیه و واقعی
	درآمد:				
×	مالیاتها	×	×	×	×
×	حق الزحمه، جرائم، مجازاتها و مجوزها	×	×	×	×
×	درآمد ناشی از معاملات تسعیر ارز	×	×	×	×
×	انتقالی از سایر دولتها	×	×	×	×
×	سایر درآمدها	×	×	×	×
×	جمع درآمدها	×	×	×	×
	هزینه‌ها:				
(×)	دستمزد، حقوق، مزایای کارکنان	(×)	(×)	(×)	(×)
(×)	کمکهای بلاعوض و سایر پرداختهای انتقالی	(×)	(×)	(×)	(×)
(×)	ملزومات و مواد مصرفی مورد استفاده	(×)	(×)	(×)	(×)
(×)	استهلاک	(×)	(×)	(×)	(×)
(×)	سایر هزینه‌ها	(×)	(×)	(×)	(×)
(×)	هزینه‌های مالی	(×)	(×)	(×)	(×)
(×)	جمع هزینه‌ها	(×)	(×)	(×)	(×)
×	سهم مازاد واحدهای وابسته	×	×	×	×
×	اضافه/کسری دوره	×	×	×	×
×	قابل انتساب به:	×	×	×	×
	مالکان واحد کنترل کننده				
×	منافع اقلیت	×	×	×	×
×		×	×	×	×

* ستون "انحراف: بودجه نهایی و واقعی" ضروری نیست. اگر مقایسه بین مبالغ واقعی و بودجه اولیه یا نهایی،

مناسب تشخیص داده شود، می‌توان این ستون را اضافه کرد.

خلاصه‌ای از یادداشتهای همراه - برای دستگاه اجرایی ...

(دولت ×، بودجه مصوب را بر مبنای نقدی و صورتهای مالی را بر مبنای تعهدی ارائه می‌کند)

۱. بودجه بر مبنای نقدی و براساس طبقه‌بندی وظیفه‌ای تصویب شده است. بودجه مصوب برای دوره مالی ۱ ژوئن ۲۰×× تا ۳۱ دسامبر ۲۰×× است. بخش دولت عمومی شامل همه واحدهای شناسایی شده به عنوان واحدهای دستگاه اجرایی در یادداشت ×× (تهیه شده طبق IPSAS 6 "صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه") است.

۲. بودجه اولیه توسط مراجع قانونی در تاریخ ... تصویب شد، و متمم بودجه برای کاستن از فاجعه زلزله منطقه شمال در تاریخ ...، توسط مراجع قانونی در تاریخ ... تصویب شد. اهداف و سیاستهای بودجه اولیه و اصلاحات بعدی به طور کاملتر در گزارشهای نتایج بودجه‌ای و بررسی عملیاتی منتشر شده همراه با صورتهای مالی، تشریح شده است.

۳. افزایش مخارج واقعی بهداشت و سلامت نسبت به بودجه نهایی به میزان ۱۵٪ (نسبت به بودجه اولیه ۲۵٪) به دلیل مخارجی است که برای زلزله مصوب شده است. انحراف بااهمیت دیگری بین بودجه مصوب نهایی و مبالغ واقعی وجود ندارد.

۴. مبنای بودجه و مبنای حسابداری متفاوت است. صورتهای مالی برای دولت به عنوان یک مجموعه واحد، براساس مبنای تعهدی و با استفاده از طبقه‌بندی مبتنی بر ماهیت هزینه‌ها در صورت عملکرد مالی، تهیه شده است. صورتهای مالی، صورتهای تلفیقی هستند که شامل همه واحدهای تحت کنترل، شامل شرکتهای تجاری دولتی برای دوره ۱ ژوئن ۲۰×× تا ۳۱ دسامبر ۲۰×× هستند. صورتهای مالی متفاوت از بودجه (مبنای نقدی) هستند و تنها به بخش دولت عمومی که شامل شرکتهای تجاری دولتی و دیگر فعالیتها و واحدهای دولتی غیربازاری خاص است، مربوط می‌شود.

۵. مبالغ صورتهای مالی از مبنای تعهدی به نقدی تبدیل و براساس طبقه‌بندی وظیفه‌ای مشابه با بودجه نهایی مصوب مجدداً طبقه‌بندی شده‌اند. به علاوه، تعدیلات مبالغ در

صورت‌های مالی به دلیل تفاوت‌های زمان‌بندی مرتبط با تخصیص اعتبار پیوسته و تفاوت‌ها در واحدهای تحت پوشش (شرکت‌های تجاری دولتی)، برای ارائه مبالغ واقعی براساس یک مبنای قابل مقایسه با بودجه نهایی مصوب، انجام شده است. مبالغ این تعدیلات در جدول پایین مشخص شده است.

۶. تطابق (مغایرت‌گیری) بین مبالغ واقعی براساس یک مبنای قابل مقایسه همانطور که در "صورت مقایسه بودجه و مبالغ واقعی" ارائه شده و مبالغ واقعی در "صورت جریان‌های نقدی" برای سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰×× در زیر ارائه شده است. صورت‌های مالی و اسناد و مدارک بودجه برای یک دوره مشابه تهیه شده است. یک قضاوت ناشی از واحد گزارشگری) وجود دارد: بودجه برای کل دستگاه اجرایی تهیه شده ولی صورت‌های مالی تلفیقی شامل همه واحدهای تحت کنترل دستگاه اجرایی است. در مبنای حسابداری نیز تفاوت وجود دارد: بودجه بر مبنای نقدی و صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی تهیه شده است.

جمع	سرمایه‌گذاری	تأمین مالی	عملیاتی	
×	×	×	×	مبالغ واقعی براساس یک مبنای قابل مقایسه که در صورت مقایسه‌ای بودجه و واقعی ارائه شده است.
×	×	×	×	تفاوت در مبنای حسابداری
×	×	×	×	تفاوت در زمان‌بندی
×	×	×	×	تفاوت در واحد (گزارشگری)
×	×	×	×	مبالغ واقعی در صورت جریان‌های نقدی

(این تطابق (مغایرت‌گیری) می‌تواند در متن صورت مقایسه بودجه و مبالغ واقعی یا به صورت یادداشتهای همراه ارائه شود.)

افشا در یادداشتهای همراه: بودجه دو ساله بر مبنای نقدی - برای دستگاه اجرایی ... برای سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰××

انحراف*: بودجه و واقعی در دوره بودجه	مبالغ واقعی براساس مبنای قابل مقایسه برای سال دوم	بودجه تجدیدنظر شده برای سال دوم	بودجه هدف برای سال دوم	مانده‌های در دسترس برای سال دوم	مبالغ واقعی براساس مبنای قابل مقایسه برای سال اول	بودجه تجدیدنظر شده در سال اول	بودجه هدف برای سال اول	بودجه دوساله اولیه	(بر مبنای واحد پولی)
									دریافتها
×	×	×	×	×	×	×	×	×	مالیات
×	×	×	×	×	×	×	×	×	قراردادهای کمک
×	×	×	×	×	×	×	×	×	سودها: استقراض
×	×	×	×	×	×	×	×	×	سودها: واگذاری اموال و تجهیزات
×	×	×	×	×	×	×	×	×	فعالیت‌های تجاری (بازرگانی)
×	×	×	×	×	×	×	×	×	سایر دریافتها
×	×	×	×	×	×	×	×	×	جمع دریافتها
									پرداختها
(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	سلامت و بهداشت
(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	آموزش
(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	نظم عمومی / امنیت
(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	حمایت اجتماعی
(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	امور دفاعی
(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	تسهیلات اجتماعی و مسکن
(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	تفریحی، فرهنگی و مذهبی
(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	امور اقتصادی
(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	سایر
(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	جمع پرداختها
×	×	×	×	×	×	×	×	×	خالص دریافتها/ (پرداختها)

* ستون "انحراف: بودجه نهایی و واقعی" ضروری نیست. اگر مقایسه بین مبالغ واقعی و بودجه اولیه یا نهایی، مناسب تشخیص داده شود، می‌توان این ستون را اضافه کرد.