

# IPSAS 24—TRÌNH BÀY THÔNG TIN NGÂN SÁCH TRONG BÁO CÁO TÀI CHÍNH

## Lịch sử của IPSAS

*Phiên bản này đã cập nhật những sửa đổi do các IPSAS được ban hành đến ngày 31/01/2018.*

IPSAS 24, *Trình bày thông tin ngân sách trong báo cáo tài chính* được ban hành lần đầu vào tháng 12/2006.

Từ đó đến nay, IPSAS 24 được sửa đổi bởi các IPSAS sau:

- *Khả năng áp dụng các IPSAS* (ban hành tháng 04/2016)
- *Bản cải tiến các IPSAS 2015* (ban hành tháng 04/2016)
- IPSAS 33, *Áp dụng lần đầu các IPSAS dựa trên cơ sở dồn tích* (ban hành tháng 01/2015)
- *Bản cải tiến các IPSAS 2011* (ban hành tháng 01/2011)

## Bảng tổng hợp các đoạn được sửa đổi trong IPSAS 24

Đoạn bị ảnh hưởng	Mức độ ảnh hưởng	Ảnh hưởng bởi
Phần giới thiệu	Xóa bỏ	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 10/2011
3	Sửa đổi	Khả năng áp dụng các IPSAS ban hành tháng 04/2016
4	Xóa bỏ	Khả năng áp dụng các IPSAS ban hành tháng 04/2016
26	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 04/2016

<b>Đoạn bị ảnh hưởng</b>	<b>Mức độ ảnh hưởng</b>	<b>Ảnh hưởng bởi</b>
46	Sửa đổi	Khả năng áp dụng các IPSAS ban hành tháng 04/2016
54A	Thêm mới	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015
54B	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 04/2016
54C	Thêm mới	Khả năng áp dụng các IPSAS ban hành tháng 04/2016
55	Sửa đổi	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015

# IPSAS 24—TRÌNH BÀY THÔNG TIN NGÂN SÁCH TRONG BÁO CÁO TÀI CHÍNH

## NỘI DUNG

---

	Đoạn
Mục đích .....	1
Phạm vi .....	2–6
Các định nghĩa .....	7–13
Ngân sách đã được phê duyệt .....	8–10
Ngân sách ban đầu và ngân sách cuối cùng .....	11–12
Số liệu thực tế .....	13
Trình bày so sánh giữa số liệu ngân sách và số liệu thực tế.....	14–38
Trình bày và công bố thông tin .....	21–24
Mức độ tổng hợp.....	25–28
Các thay đổi từ ngân sách ban đầu đến ngân sách cuối cùng.....	29–30
Cơ sở có thể so sánh .....	31–36
Ngân sách cho nhiều năm .....	37–38
Thuyết minh về cơ sở, thời hạn và phạm vi ngân sách .....	39–46
Đối chiếu giữa số liệu thực tế trên cơ sở có thể so sánh và số liệu thực tế trong báo cáo tài chính.....	47–53
Ngày hiệu lực.....	54–55
Cơ sở kết luận	
Ví dụ minh họa	

---

Nội dung của IPSAS 24, *Trình bày thông tin ngân sách trong báo cáo tài chính*, được trình bày từ đoạn 1 đến đoạn 55. Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau. Cần đọc IPSAS 24 trong ngữ cảnh mục tiêu của chuẩn mực, cơ sở kết luận và *Lời tựa cho Hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc tế*. IPSAS 3, *Chính sách kế toán, thay đổi trong ước tính kế toán và các sai sót* cung cấp cơ sở để đơn vị lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán trong trường hợp chưa có các hướng dẫn cụ thể.

## Mục đích

1. Chuẩn mực này quy định việc so sánh giữa số liệu ngân sách và số liệu thực tế phát sinh từ thực hiện ngân sách phải được trình bày trong báo cáo tài chính của các đơn vị bị bắt buộc hoặc lựa chọn công khai rộng rãi ngân sách được phê duyệt của mình, và do đó đơn vị có trách nhiệm giải trình công khai về ngân sách. Chuẩn mực này cũng quy định đơn vị phải giải trình về những lý do dẫn đến các chênh lệch trọng yếu giữa số liệu ngân sách và số liệu thực tế. Việc tuân thủ với các yêu cầu của chuẩn mực này sẽ đảm bảo trách nhiệm giải trình của đơn vị và tăng cường tính minh bạch của báo cáo tài chính bằng cách chứng minh (a) sự tuân thủ với ngân sách được phê duyệt mà đơn vị có trách nhiệm giải trình công khai và (b) kết quả thực hiện ngân sách của đơn vị khi ngân sách và báo cáo tài chính được lập trên cùng một cơ sở.

## Phạm vi

2. **Chuẩn mực này áp dụng cho đơn vị lập và trình bày báo cáo tài chính trên cơ sở kế toán dồn tích.**
3. **Chuẩn mực này áp dụng cho các đơn vị công được yêu cầu hoặc tự nguyện công khai ngân sách được phê duyệt của mình.**
4. [Xóa bỏ]
5. Chuẩn mực này không yêu cầu ngân sách đã được phê duyệt phải được công khai rộng rãi, cũng như không yêu cầu báo cáo tài chính phải trình bày thông tin hay thực hiện so sánh đối với ngân sách không được công khai rộng rãi.
6. Trong một số trường hợp, ngân sách được phê duyệt sẽ được tổng hợp để bao quát tất cả các hoạt động bị kiểm soát bởi một đơn vị trong lĩnh vực công. Trong những trường hợp khác, ngân sách được phê duyệt riêng biệt có thể chỉ công khai cho một số hoạt động, nhóm hoạt động hoặc một số đơn vị nhất định nằm trong báo cáo tài chính của một chính phủ hoặc đơn vị công khác. Điều này có thể xảy ra (a) khi báo cáo tài chính của chính phủ bao gồm các cơ quan hoặc chương trình của chính phủ có quyền tự chủ và xây dựng ngân sách riêng cho mình, hoặc (b) khi ngân sách chỉ được xây dựng cho khu vực nhà nước thuộc về chính phủ đó. Chuẩn mực này áp dụng cho tất cả các đơn vị trình bày báo cáo tài chính khi ngân sách được phê duyệt cho đơn vị đó, hoặc các bộ phận của đơn vị đó, được công khai rộng rãi.

## Các định nghĩa

7. **Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:**

**Cơ sở kế toán** là cơ sở kế toán dồn tích hoặc cơ sở kế toán tiền mặt như được định nghĩa trong các chuẩn mực kế toán công quốc tế theo cơ sở dồn tích hoặc chuẩn mực kế toán công quốc tế theo cơ sở tiền mặt.

**Ngân sách hàng năm** là ngân sách được phê duyệt cho một năm. Ngân sách hàng năm không bao gồm các ước tính hoặc dự báo đã được công bố cho các

kỳ sau kỳ ngân sách.

**Phân bổ ngân sách** là quyền được cấp bởi một cơ quan lập pháp để phân bổ các khoản kinh phí nhằm thực hiện các mục tiêu do cơ quan lập pháp hoặc cơ quan có thẩm quyền tương đương quy định.

**Ngân sách được phê duyệt** là quyền chi tiêu bắt nguồn từ luật, dự toán phân bổ ngân sách, các nghị định của chính phủ và các quyết định khác liên quan đến doanh thu hoặc các khoản thu dự tính cho kỳ ngân sách.

**Cơ sở ngân sách** là cơ sở kế toán dồn tích hoặc cơ sở kế toán tiền mặt hoặc cơ sở kế toán khác được áp dụng trong ngân sách đã được phê duyệt bởi cơ quan lập pháp.

**Cơ sở có thể so sánh** là số liệu thực tế được trình bày theo cùng một cơ sở kế toán, cơ sở phân loại, đối với cùng đơn vị, cho cùng kỳ báo cáo như trong ngân sách đã được phê duyệt.

**Ngân sách cuối cùng** là ngân sách ban đầu đã được điều chỉnh cho tất cả các khoản dự trừ, số mang sang, các khoản chuyển giao, phân bổ, phân bổ bổ sung, và các thay đổi khác được phê duyệt bởi cơ quan lập pháp hoặc cơ quan có thẩm quyền tương đương cho kỳ ngân sách đó.

**Ngân sách cho nhiều năm** là ngân sách được phê duyệt cho hơn một năm. Ngân sách cho nhiều năm không bao gồm các ước tính hoặc dự báo đã được công bố cho các kỳ sau kỳ ngân sách.

**Ngân sách ban đầu** là ngân sách đầu tiên được phê duyệt cho kỳ ngân sách.

Các thuật ngữ đã được định nghĩa trong các chuẩn mực kế toán công quốc tế khác được sử dụng trong chuẩn mực này có cùng nghĩa như trong các chuẩn mực đó, và được sao chép lại trong *Bản danh sách các thuật ngữ đã được định nghĩa* đã được xuất bản riêng.

## **Ngân sách được phê duyệt**

8. Ngân sách được phê duyệt theo định nghĩa trong Chuẩn mực này phản ánh doanh thu hoặc các khoản thu dự tính sẽ phát sinh trong kỳ ngân sách hàng năm hoặc nhiều năm dựa vào kế hoạch hiện tại và các điều kiện kinh tế được dự báo trong kỳ ngân sách đó, và các chi phí hoặc các khoản chi được phê duyệt bởi một cơ quan lập pháp hoặc cơ quan có thẩm quyền tương đương. Ngân sách được phê duyệt không phải là một ước tính tương lai hoặc một dự báo dựa vào các giả định về các sự kiện trong tương lai và các hoạt động quản lý có thể xảy ra nhưng không nhất thiết được dự kiến là sẽ xảy ra. Tương tự như vậy, ngân sách được phê duyệt không phải là thông tin tài chính dự kiến. Thông tin tài chính dự kiến có thể dưới dạng một dự báo, một dự đoán hoặc kết hợp cả hai – ví dụ, dự báo cho 1 năm cộng với dự đoán cho 5 năm.
9. Tại một số quốc gia, ngân sách có thể được ghi vào luật trong quá trình phê duyệt. Tại một số quốc gia khác, ngân sách có thể được phê duyệt mà không được ghi

thành luật. Dù quá trình phê duyệt như thế nào thì đặc điểm cốt lõi của ngân sách đã được phê duyệt chính là quyền được rút kinh phí từ kho bạc của chính phủ hoặc cơ quan tương tự để chi tiêu cho những mục đích đã được xác định và chấp thuận, quyền này được cấp bởi một cơ quan lập pháp cao hơn hoặc cơ quan có thẩm quyền khác. Ngân sách được phê duyệt thiết lập quyền chi tiêu cho những khoản mục cụ thể. Quyền chi tiêu thường được coi là giới hạn pháp lý mà đơn vị phải vận hành trong đó. Tại một số quốc gia, ngân sách được phê duyệt mà một đơn vị có trách nhiệm giải trình có thể là ngân sách ban đầu, trong khi tại các quốc gia khác thì có thể là ngân sách cuối cùng.

10. Nếu ngân sách không được phê duyệt trước khi bắt đầu kỳ ngân sách thì ngân sách ban đầu chính là ngân sách được phê duyệt đầu tiên để áp dụng cho năm ngân sách đó.

### **Ngân sách ban đầu và ngân sách cuối cùng**

11. Ngân sách ban đầu có thể bao gồm số kinh phí còn lại của các năm trước được tự động chuyển sang năm nay theo luật. Ví dụ, các quy trình ngân sách của chính phủ tại một số quốc gia bao gồm một điều khoản luật quy định các khoản kinh phí được phân bổ cho năm trước được tự động chuyển sang năm nay để thực hiện các cam kết của năm trước. Các cam kết bao gồm các khoản công nợ có khả năng phát sinh trong tương lai căn cứ vào một hợp đồng hiện tại. Tại một số quốc gia, các khoản này có thể được coi là nghĩa vụ hoặc hạn chế, và bao gồm các đơn đặt hàng và hợp đồng chưa tất toán trong đó hàng hoá hoặc dịch vụ chưa được nhận.
12. Khi ngân sách ban đầu không được dự tính đủ để trang trải các nhu cầu chi tiêu phát sinh từ các tình huống mới, ví dụ như chiến tranh hoặc thiên tai, thì cần phải phân bổ thêm kinh phí. Ngoài ra, có thể có sự thiếu hụt trong doanh thu ngân sách trong kỳ, và việc điều chuyển nội bộ giữa các đầu mục hoặc khoản mục ngân sách để là cần thiết để đáp ứng những thay đổi trong các ưu tiên tài trợ trong năm tài chính. Do vậy, kinh phí được phân bổ cho một đơn vị hoặc một hoạt động có thể phải được cắt giảm đi từ số liệu ban đầu của kỳ đó để đảm bảo nguyên tắc tài chính. Ngân sách cuối cùng bao gồm tất cả những thay đổi hoặc điều chỉnh đã được chấp thuận đó.

### **Số liệu thực tế**

13. Chuẩn mực này sử dụng thuật ngữ thực tế hoặc số liệu thực tế để mô tả các số liệu phát sinh từ việc thực hiện ngân sách. Tại một số quốc gia, thuật ngữ kết quả ngân sách, thực hiện ngân sách hoặc các thuật ngữ tương tự có thể được sử dụng với nghĩa tương đương như thực tế hay số liệu thực tế.

### **Trình bày so sánh giữa số liệu ngân sách và số liệu thực tế**

14. Theo yêu cầu của đoạn 21, đơn vị phải trình bày một bảng so sánh giữa số liệu ngân sách mà đơn vị chịu trách nhiệm giải trình với số liệu thực tế bằng cách bổ sung thêm một báo cáo tài chính riêng biệt hoặc bổ sung thêm các cột ngân sách trong báo cáo tài chính hiện đang được trình bày theo các

**chuẩn mực kế toán công quốc tế. Việc so sánh giữa số liệu ngân sách và số liệu thực tế phải trình bày riêng cho mỗi cấp giám sát:**

- (a) **Số liệu ngân sách ban đầu và ngân sách cuối cùng;**
- (b) **Số liệu thực tế trên cơ sở có thể so sánh; và**
- (c) **Giải thích những chênh lệch trọng yếu giữa số liệu ngân sách mà đơn vị có trách nhiệm giải trình với số liệu thực tế trong phần thuyết minh, trừ khi các diễn giải này đã được bao gồm trong các tài liệu công khai khác được phát hành cùng với báo cáo tài chính, và thuyết minh có dẫn chiếu tới các tài liệu đó.**

- 15. Việc trình bày trong báo cáo tài chính về số liệu ngân sách ban đầu, ngân sách cuối cùng và số liệu thực tế trên cơ sở có thể so sánh được với ngân sách đã được công khai sẽ hoàn tất chu trình giải trình bằng cách cho phép người sử dụng báo cáo tài chính có thể xác định liệu các nguồn lực có được tiếp nhận và sử dụng phù hợp với ngân sách được phê duyệt hay không. Các khác biệt giữa số liệu thực tế và số liệu ngân sách, dù là ngân sách ban đầu hay ngân sách cuối cùng (thường được gọi là chênh lệch trong kế toán), cũng có thể được trình bày để đảm bảo tính đầy đủ.
- 16. Diễn giải về những chênh lệch trọng yếu giữa số liệu thực tế và số liệu ngân sách sẽ giúp người sử dụng báo cáo hiểu rõ nguyên nhân của những chênh lệch trọng yếu so với ngân sách được phê duyệt mà đơn vị có trách nhiệm giải trình.
- 17. Trong nhiều trường hợp, số liệu ngân sách cuối cùng và số liệu thực tế sẽ như nhau. Điều này là do việc thực hiện ngân sách được giám sát trong suốt kỳ báo cáo và ngân sách ban đầu liên tục được sửa đổi để phản ánh những thay đổi trong các điều kiện, tình huống và kinh nghiệm trong suốt kỳ báo cáo. Đoạn 29 của chuẩn mực này yêu cầu trình bày lý do thay đổi giữa ngân sách ban đầu và ngân sách cuối cùng. Việc trình bày đó, cùng với những thông tin được trình bày theo yêu cầu tại đoạn 14 nói trên, sẽ đảm bảo rằng các đơn vị công khai ngân sách được phê duyệt phải có trách nhiệm giải trình về kết quả thực hiện cũng như sự tuân thủ của đơn vị đối với ngân sách đã được phê duyệt đó.
- 18. Trong nhiều trường hợp, số liệu ngân sách cuối cùng và số liệu thực tế sẽ như nhau. Điều này là do việc thực hiện ngân sách được giám sát trong suốt kỳ báo cáo và ngân sách ban đầu liên tục được sửa đổi để phản ánh những thay đổi trong các điều kiện, tình huống và kinh nghiệm trong suốt kỳ báo cáo. Đoạn 29 của chuẩn mực này yêu cầu trình bày lý do thay đổi giữa ngân sách ban đầu và ngân sách cuối cùng. Việc trình bày đó, cùng với những thông tin được trình bày theo yêu cầu tại đoạn 14 nói trên, sẽ đảm bảo rằng các đơn vị công khai ngân sách được phê duyệt phải có trách nhiệm giải trình về kết quả thực hiện cũng như sự tuân thủ của đơn vị đối với ngân sách đã được phê duyệt đó.
- 19. Các báo cáo thảo luận và phân tích quản lý, báo cáo kiểm tra hoạt động hoặc các báo cáo công khai khác đưa ra nhận xét về kết quả hoạt động và thành tựu của đơn vị trong kỳ báo cáo, bao gồm giải thích về bất kỳ chênh lệch trọng yếu nào so với



ngân sách, thường được phát hành cùng với báo cáo tài chính. Theo đoạn 14(c) của chuẩn mực này, những chênh lệch trọng yếu giữa số thực tế và ngân sách sẽ được giải trình trong thuyết minh báo cáo tài chính, trừ khi (a) được trình bày trong các báo cáo hoặc tài liệu công khai khác được phát hành cùng với báo cáo tài chính và (b) thuyết minh báo cáo tài chính có đề cập đến các báo cáo hoặc tài liệu có chứa giải trình này.

20. Khi ngân sách được phê duyệt chỉ được công khai cho một số đơn vị hoặc một số hoạt động nằm trong báo cáo tài chính, các yêu cầu của đoạn 14 sẽ chỉ áp dụng cho các đơn vị hoặc các hoạt động được phản ánh trong ngân sách được phê duyệt. Nghĩa là ví dụ như khi ngân sách chỉ được lập riêng cho khu vực chính phủ của đơn vị báo cáo cho toàn bộ chính phủ, thì các yêu cầu về trình bày thông tin trong đoạn 14 chỉ áp dụng với khu vực chính phủ mà thôi.

### **Trình bày và công bố thông tin**

21. **Đơn vị chỉ được trình bày sự so sánh giữa số liệu ngân sách và số liệu thực tế bằng cách bổ sung thêm các cột số liệu ngân sách trong báo cáo tài chính khi báo cáo tài chính và ngân sách được lập trên cơ sở có thể so sánh.**
22. Việc so sánh giữa số liệu ngân sách và số liệu thực tế có thể được trình bày trong một báo cáo tài chính riêng (Báo cáo so sánh số liệu ngân sách và thực tế hoặc một báo cáo có tiêu đề tương tự) nằm trong bộ báo cáo tài chính hoàn chỉnh theo quy định của IPSAS 1. Ngoài ra, khi báo cáo tài chính và ngân sách được lập trên cơ sở có thể so sánh – nghĩa là, trên cùng một cơ sở kế toán, cho cùng một đơn vị và cùng một kỳ báo cáo, sử dụng cùng một cấu trúc phân loại, thì đơn vị có thể thực hiện so sánh bằng cách bổ sung thêm các cột ngân sách vào báo cáo tài chính ban đầu hiện đang được trình bày theo các chuẩn mực kế toán công quốc tế. Các cột bổ sung này sẽ trình bày số liệu ngân sách ban đầu và số liệu ngân sách cuối cùng, và các chênh lệch giữa số liệu ngân sách và số liệu thực tế nếu đơn vị lựa chọn trình bày các thông tin này.
23. Khi báo cáo ngân sách và báo cáo tài chính không được lập trên cơ sở có thể so sánh thì việc so sánh giữa số liệu ngân sách và thực tế được trình bày trong một báo cáo riêng. Trong trường hợp này, để đảm bảo người đọc không hiểu sai thông tin tài chính được lập trên các cơ sở khác nhau, báo cáo tài chính có thể nêu rõ rằng cơ sở ngân sách và cơ sở kế toán là khác nhau và Báo cáo so sánh ngân sách và thực tế được lập trên cơ sở ngân sách.
24. Tại những quốc gia mà ngân sách được lập trên cơ sở dồn tích và được trình bày dưới hình thức cả bộ báo cáo tài chính đầy đủ, thì các cột số liệu ngân sách bổ sung có thể được thêm vào tất cả các báo cáo tài chính ban đầu theo quy định của các chuẩn mực kế toán công quốc tế. Tại một số quốc gia khác, ngân sách được lập trên cơ sở dồn tích có thể chỉ được trình bày dưới hình thức một loại báo cáo nhất định trong bộ báo cáo tài chính đầy đủ theo quy định của các chuẩn mực kế toán công quốc tế – ví dụ như ngân sách có thể chỉ được trình bày dưới dạng báo cáo kết quả hoạt động hoặc báo cáo lưu chuyển tiền tệ, với thông tin bổ sung được

cung cấp trong các mục lục hỗ trợ. Trong trường hợp này, các cột ngân sách bổ sung có thể chỉ được đưa vào báo cáo tài chính ban đầu mà ngân sách được trình bày dưới dạng đó.

### **Mức độ tổng hợp**

25. Các tài liệu về ngân sách có thể cung cấp nhiều thông tin chi tiết về các hoạt động, chương trình hoặc đơn vị cụ thể. Các thông tin chi tiết này thường được tổng hợp thành các nhóm thông tin lớn theo đầu mục ngân sách, mục lục ngân sách hoặc tiêu đề ngân sách để trình bày cho, và được thông qua bởi cơ quan lập pháp hoặc cơ quan có thẩm quyền khác. Việc trình bày thông tin về ngân sách và thực tế nhất quán với các đầu mục lớn và các mục lục hoặc tiêu đề ngân sách sẽ đảm bảo rằng việc so sánh được thực hiện tại cấp giám sát của cơ quan lập pháp hoặc cơ quan có thẩm quyền khác được nêu trong các tài liệu ngân sách.
26. *IPSAS 3, Chính sách kế toán, thay đổi trong ước tính kế toán và các sai sót* quy định báo cáo tài chính phải cung cấp các thông tin đáp ứng một số đặc điểm định tính, bao gồm các thông tin phải phù hợp với nhu cầu giải trình tính minh bạch và ra quyết định của người sử dụng báo cáo, trình bày trung thực tình hình tài chính, kết quả hoạt động và các dòng tiền của đơn vị, đáp ứng các đặc điểm định tính khác và có tính đến các hạn chế về thông tin trình bày trong báo cáo tài chính mục đích chung.
27. Trong một số trường hợp, thông tin tài chính chi tiết có trong ngân sách được phê duyệt có thể cần được tổng hợp để trình bày trong báo cáo tài chính theo các yêu cầu của chuẩn mực này. Sự tổng hợp này có thể cần thiết để tránh thông tin bị quá tải và để phản ánh các mức độ giám sát của cơ quan lập pháp hoặc cơ quan có thẩm quyền khác. Việc xác định mức độ tổng hợp sẽ cần đến các xét đoán mang tính chuyên môn. Các xét đoán đó sẽ được áp dụng trong bối cảnh mục đích của chuẩn mực này và các đặc điểm định tính của báo cáo tài chính được trình bày trong đoạn 26 nói trên và trong *Khung khái niệm đối với báo cáo tài chính mục đích chung của các đơn vị trong khu vực công*.
28. Thông tin bổ sung về ngân sách, bao gồm thông tin về các thành tích trong việc cung cấp dịch vụ, có thể được trình bày trong các tài liệu khác ngoài báo cáo tài chính. Dẫn chiếu từ báo cáo tài chính đến các tài liệu như vậy được khuyến khích, đặc biệt để liên kết số liệu ngân sách và số liệu thực tế với số liệu ngân sách phi tài chính và các thành tích trong việc cung cấp dịch vụ.

### **Các thay đổi từ ngân sách ban đầu đến ngân sách cuối cùng**

29. **Đơn vị phải giải thích về các thay đổi nếu có giữa ngân sách ban đầu và ngân sách cuối cùng phát sinh do việc phân bổ lại các khoản mục trong ngân sách, hoặc phát sinh từ các nhân tố khác:**
  - (a) **Bằng cách giải trình trong phần thuyết minh báo cáo tài chính; hoặc**
  - (b) **Trong một báo cáo phát hành trước hoặc đồng thời hoặc cùng với báo cáo tài chính, và trong phần thuyết minh báo cáo tài chính phải có dẫn**

### **chiếu tới báo cáo đó.**

30. Ngân sách cuối cùng bao gồm tất cả các thay đổi đã được phê duyệt bởi cơ quan lập pháp hoặc cơ quan có thẩm quyền điều chỉnh ngân sách ban đầu. Để nhất quán với quy định của chuẩn mực này, đơn vị trong lĩnh vực công phải giải trình về những thay đổi giữa ngân sách ban đầu và ngân sách cuối cùng trong phần thuyết minh báo cáo tài chính hay trong một báo cáo phát hành trước hoặc đồng thời hoặc cùng với báo cáo tài chính. Nội dung giải trình này phải bao gồm giải trình về việc thay đổi do phân bổ lại các khoản mục trong thông số ngân sách ban đầu hoặc thay đổi do các nhân tố khác, chẳng hạn như các thay đổi trong toàn bộ thông số ngân sách, bao gồm các thay đổi trong chính sách của chính phủ. Các giải trình này thường được thực hiện trong các báo cáo thảo luận và phân tích quản lý hoặc các báo cáo hoạt động tương tự được phát hành cùng với báo cáo tài chính nhưng không phải là một phần của báo cáo tài chính. Các giải trình này cũng có thể được bao gồm trong báo cáo kết quả ngân sách do chính phủ phát hành để báo cáo về việc thực hiện ngân sách. Trong trường hợp các giải trình này được thực hiện trong các báo cáo riêng rẽ với báo cáo tài chính thì phần thuyết minh báo cáo tài chính phải có dẫn chiếu tới các báo cáo đó.

### **Cơ sở có thể so sánh**

31. **Tất cả các so sánh giữa số liệu ngân sách và số liệu thực tế phải được trình bày trên cơ sở có thể so sánh với ngân sách.**
32. So sánh giữa số liệu ngân sách và số liệu thực tế phải được trình bày trên cùng một cơ sở kế toán (dồn tích, tiền mặt hoặc cơ sở khác), cùng một cơ sở phân loại, cho cùng đơn vị và kỳ báo cáo như đã áp dụng cho ngân sách được phê duyệt. Điều này bảo đảm rằng việc trình bày thông tin về sự tuân thủ với ngân sách trong báo cáo tài chính được thực hiện trên cùng cơ sở với chính ngân sách đó. Trong một số trường hợp, điều này có nghĩa là phải trình bày so sánh giữa ngân sách và thực tế trên một cơ sở kế toán khác, cho một nhóm các hoạt động khác, và theo một hình thức trình bày hoặc phân loại khác với báo cáo tài chính.
33. Báo cáo tài chính hợp nhất các đơn vị và hoạt động chịu sự kiểm soát của đơn vị. Như đã đề cập trong đoạn 6, ngân sách riêng biệt có thể được phê duyệt và công khai cho từng đơn vị cụ thể hoặc cho các hoạt động nhất định nằm trong báo cáo tài chính hợp nhất. Khi điều này xảy ra, các ngân sách riêng rẽ có thể được tổng hợp lại để trình bày trong báo cáo tài chính theo yêu cầu của chuẩn mực này. Việc tổng hợp lại không liên quan đến sửa đổi hay điều chỉnh ngân sách đã được phê duyệt. Điều này là do chuẩn mực này yêu cầu phải so sánh giữa số liệu thực tế và số liệu ngân sách được phê duyệt.
34. Các đơn vị có thể áp dụng cơ sở kế toán khác nhau cho việc lập báo cáo tài chính và cho ngân sách được phê duyệt. Ví dụ như một chính phủ có thể áp dụng cơ sở dồn tích cho báo cáo tài chính và cơ sở tiền mặt cho ngân sách. Ngoài ra, ngân sách có thể tập trung vào hoặc bao gồm thông tin về các cam kết chi tiêu trong tương lai và những thay đổi đối với các cam kết đó, trong khi báo cáo tài chính sẽ

báo cáo về tài sản, công nợ, tài sản thuần/vốn chủ sở hữu, doanh thu và chi phí, các thay đổi khác trong tài sản thuần/vốn chủ sở hữu và các dòng tiền. Tuy nhiên, đơn vị ngân sách và đơn vị báo cáo tài chính thường là một. Tương tự như vậy, kỳ lập ngân sách và cơ sở phân loại áp dụng cho ngân sách thường được phản ánh trong báo cáo tài chính. Điều này sẽ đảm bảo rằng hệ thống kế toán ghi chép và báo cáo thông tin tài chính theo một cách thức hỗ trợ cho việc so sánh giữa số liệu ngân sách và thực tế phục vụ cho các mục đích quản lý và trách nhiệm giải trình, ví dụ như cho việc giám sát tiến trình thực hiện ngân sách trong kỳ ngân sách và cho việc báo cáo lên chính phủ, công chúng và những người sử dụng báo cáo tài chính khác một cách phù hợp và kịp thời.

35. Tại một số quốc gia, ngân sách có thể được lập trên cơ sở tiền mặt hoặc dồn tích phù hợp với hệ thống báo cáo thống kê bao gồm các đơn vị và hoạt động khác với các đối tượng được bao gồm trong báo cáo tài chính. Ví dụ, ngân sách được lập để tuân thủ với một hệ thống báo cáo thống kê có thể tập trung vào khu vực nhà nước, và chỉ bao gồm các đơn vị có hoạt động chủ yếu là thực hiện các hoạt động cơ bản hoặc phi thị trường của chính phủ, trong khi báo cáo tài chính bao gồm tất cả các hoạt động chịu sự kiểm soát của chính phủ, bao gồm các hoạt động kinh doanh của chính phủ. IPSAS 22, *Công khai thông tin tài chính về khu vực nhà nước* quy định các yêu cầu đối với việc thuyết minh thông tin tài chính về khu vực nhà nước của một chính phủ áp dụng cơ sở kế toán dồn tích và lựa chọn công khai thông tin. Trong nhiều trường hợp, thông tin trình bày theo quy định của IPSAS 22 sẽ bao gồm cùng đơn vị, cùng hoạt động và cơ sở phân loại như được áp dụng trong ngân sách lập cho khu vực nhà nước như được định nghĩa trong các mô hình báo cáo thống kê. Trong các trường hợp này, việc trình bày thông tin theo quy định của IPSAS 22 sẽ hỗ trợ cho việc trình bày thông tin theo yêu cầu của chuẩn mực này.
36. Trong các mô hình báo cáo thống kê, khu vực nhà nước có thể bao gồm các cấp chính quyền từ trung ương đến địa phương. Tại một số quốc gia, chính phủ có thể (a) kiểm soát các cấp chính quyền bang/tỉnh và địa phương, (b) hợp nhất các cấp chính quyền trong báo cáo tài chính của mình và (c) xây dựng hoặc yêu cầu phải công khai rộng rãi ngân sách được phê duyệt bao gồm tất cả các cấp chính quyền đó. Trong những trường hợp này, các yêu cầu của chuẩn mực này sẽ áp dụng đối với báo cáo tài chính của các chính phủ đó. Tuy nhiên, khi chính phủ không kiểm soát các cấp chính quyền bang/tỉnh và địa phương, báo cáo tài chính của chính phủ sẽ không hợp nhất chính quyền bang/tỉnh và địa phương. Thay vào đó, mỗi cấp chính quyền sẽ lập báo cáo tài chính riêng rẽ. Các yêu cầu của chuẩn mực này chỉ áp dụng đối với báo cáo tài chính của các chính phủ có công khai rộng rãi ngân sách được phê duyệt cho các đơn vị và hoạt động mà chính phủ đó kiểm soát.

### **Ngân sách cho nhiều năm**

37. Một số chính phủ và đơn vị khác phê duyệt và công khai ngân sách cho nhiều năm thay vì ngân sách hàng năm riêng biệt. Thông thường, ngân sách nhiều năm bao gồm một loạt các ngân sách hàng năm hoặc mục tiêu ngân sách hàng năm. Ngân sách được phê duyệt cho mỗi năm phản ánh việc áp dụng chính sách ngân sách

gắn liền với ngân sách nhiều năm cho năm đó. Trong một số trường hợp, ngân sách nhiều năm cung cấp một sự chuyển tiếp số kinh phí còn lại chưa sử dụng của một năm sang các năm tiếp theo.

38. Các chính phủ và các đơn vị khác có ngân sách nhiều năm có thể áp dụng các phương pháp tiếp cận khác nhau để xác định ngân sách ban đầu và ngân sách cuối cùng, tùy thuộc vào cách thức thông qua ngân sách. Ví dụ như một chính phủ có thể thông qua một kế hoạch ngân sách hai năm một lần bao gồm ngân sách cho hai năm được phê duyệt, trong trường hợp này ngân sách được phê duyệt ban đầu và cuối cùng cho mỗi năm sẽ được xác định. Nếu số kinh phí còn lại chưa sử dụng của năm đầu tiên được phép chuyển sang để sử dụng trong năm thứ hai, thì ngân sách ban đầu của năm thứ hai sẽ tăng lên tương ứng với phần được chuyển sang. Trong một số trường hợp hãn hữu khi chính phủ thông qua ngân sách hai năm hoặc ngân sách nhiều năm khác trong đó không chia rõ ngân sách cho từng năm thì cần sử dụng các đánh giá để xác định số ngân sách thuộc về từng năm để xác định ngân sách hàng năm cho mục đích của chuẩn mực này. Ví dụ như ngân sách được phê duyệt ban đầu và ngân sách cuối cùng của năm đầu tiên trong hai năm sẽ bao gồm số kinh phí đầu tư mua sắm được phê duyệt cho cả hai năm đã chi tiêu trong năm thứ nhất, cùng với số doanh thu và chi phí phát sinh cho năm đó. Số kinh phí còn lại chưa chi tiêu sau năm thứ nhất sẽ được tính vào ngân sách ban đầu của năm thứ hai, và ngân sách đó cùng với bất kỳ sửa đổi nào sau đó sẽ hình thành nên ngân sách cuối cùng của năm thứ hai. Khi áp dụng ngân sách cho nhiều năm, các đơn vị được khuyến khích cung cấp thuyết minh giải trình về mối quan hệ giữa số liệu ngân sách và số liệu thực tế trong kỳ ngân sách đó.

## **Thuyết minh về cơ sở, kỳ ngân sách và phạm vi ngân sách**

39. **Đơn vị phải trình bày trong phần thuyết minh báo cáo tài chính về cơ sở ngân sách và cơ sở phân loại áp dụng trong ngân sách được phê duyệt.**
40. Có thể có sự khác biệt giữa cơ sở kế toán (tiền mặt, dồn tích hoặc cơ sở khác) được sử dụng để lập và trình bày ngân sách với cơ sở kế toán áp dụng trong báo cáo tài chính. Các khác biệt này có thể xảy ra khi hệ thống kế toán và hệ thống ngân sách bao gồm những thông tin dựa trên những quan điểm khác nhau – ngân sách có thể tập trung vào các luồng tiền, hoặc các luồng tiền và những cam kết nhất định, trong khi báo cáo tài chính báo cáo về các luồng tiền và các thông tin dồn tích.
41. Hình thức và hệ thống phân loại áp dụng trong việc trình bày ngân sách được phê duyệt cũng có thể khác biệt với hình thức áp dụng trong báo cáo tài chính. Ngân sách được phê duyệt có thể phân loại các khoản mục theo cùng một cơ sở như được áp dụng trong báo cáo tài chính, ví dụ như theo bản chất kinh tế (chi phí nhân viên, chi phí tiêu dùng hàng hóa hoặc dịch vụ, v.v.), hoặc theo chức năng (y tế, giáo dục, v.v.). Ngoài ra, ngân sách có thể phân loại các khoản mục theo các chương trình cụ thể (ví dụ như xóa bỏ đói nghèo hoặc kiểm soát bệnh truyền nhiễm) hoặc các bộ phận chương trình có liên quan đến kết quả thực hiện các mục tiêu (ví dụ như số sinh viên tốt nghiệp từ các chương trình giáo dục đại học hoặc các ca phẫu thuật do dịch vụ cấp cứu của bệnh viện thực hiện), khác với cách phân

loại được áp dụng trong báo cáo tài chính. Thêm vào đó, một ngân sách thường xuyên cho các hoạt động liên tục (ví dụ như y tế hoặc giáo dục) có thể được phê duyệt riêng rẽ với ngân sách cho hoạt động đầu tư (ví dụ như đầu tư xây dựng cơ bản hạ tầng hoặc nhà cửa).

42. IPSAS 1 yêu cầu đơn vị trình bày trong phần thuyết minh báo cáo tài chính các thông tin về cơ sở lập báo cáo tài chính và các chính sách kế toán quan trọng đã áp dụng. Việc trình bày thông tin về cơ sở ngân sách và cơ sở phân loại áp dụng cho việc lập và trình bày ngân sách được phê duyệt sẽ giúp người sử dụng báo cáo hiểu rõ hơn mối quan hệ giữa thông tin ngân sách và thông tin kế toán được trình bày trong báo cáo tài chính.
43. **Đơn vị phải trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính về kỳ ngân sách được phê duyệt.**
44. Báo cáo tài chính được trình bày ít nhất hàng năm. Các đơn vị có thể được phê duyệt ngân sách cho mỗi năm hoặc cho nhiều năm. Việc trình bày thông tin về kỳ ngân sách được phê duyệt khi kỳ ngân sách khác với kỳ kế toán áp dụng cho báo cáo tài chính sẽ giúp người sử dụng báo cáo hiểu rõ hơn mối quan hệ giữa số liệu ngân sách và ngân sách so sánh với báo cáo tài chính. Việc trình bày về kỳ ngân sách được phê duyệt khi kỳ ngân sách trùng với kỳ báo cáo tài chính cũng đóng vai trò xác nhận hữu ích, đặc biệt tại những quốc gia nơi phải lập báo cáo ngân sách và báo cáo tài chính giữa niên độ.
45. **Các đơn vị bao gồm trong ngân sách được phê duyệt phải được nêu rõ trong phần thuyết minh báo cáo tài chính.**
46. Các chuẩn mực kế toán công quốc tế yêu cầu các đơn vị phải lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất tất cả các nguồn lực do đơn vị kiểm soát. Ở cấp độ chính phủ, báo cáo tài chính được lập theo các chuẩn mực kế toán công quốc tế sẽ bao gồm tất cả các đơn vị phụ thuộc ngân sách và các đơn vị thương mại trong lĩnh vực công do chính phủ kiểm soát. Tuy nhiên, như đã đề cập trong đoạn 35, ngân sách được lập phù hợp với các mô hình báo cáo thống kê có thể không bao gồm các hoạt động được thực hiện trên cơ sở thương mại hoặc thị trường của chính phủ. Để nhất quán với yêu cầu của đoạn 31 thì số liệu ngân sách và số liệu thực tế phải được trình bày theo một cơ sở có thể so sánh. Việc trình bày thông tin về các đơn vị được bao gồm trong ngân sách sẽ cho phép người sử dụng báo cáo xác định được mức độ phụ thuộc của các hoạt động của đơn vị vào ngân sách, và sự khác biệt giữa các đơn vị được bao gồm trong ngân sách với các đơn vị được phản ánh trong báo cáo tài chính.

### **Đối chiếu giữa số liệu thực tế trên cơ sở có thể so sánh và số liệu trong báo cáo tài chính**

47. **Khi báo cáo tài chính và ngân sách không được lập trên cơ sở có thể so sánh thì số liệu thực tế được trình bày trên một cơ sở có thể so sánh với ngân sách theo quy định tại đoạn 31 phải được đối chiếu với các số liệu thực tế được**

**trình bày trong báo cáo tài chính dưới đây, trong đó phải nêu rõ bất kỳ khác biệt nào về cơ sở, thời gian và đơn vị:**

- (a) **Tổng doanh thu, tổng chi phí, và các dòng tiền thuần từ hoạt động chính, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính trong trường hợp ngân sách áp dụng cơ sở dồn tích; hoặc**
- (b) **Các dòng tiền thuần từ hoạt động chính, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính trong trường hợp ngân sách áp dụng một cơ sở khác với cơ sở dồn tích.**

**Việc đối chiếu được trình bày trên báo cáo so sánh với ngân sách hoặc trong phần thuyết minh báo cáo tài chính.**

48. Các chênh lệch giữa số liệu thực tế được xác định theo cơ sở có thể so sánh với ngân sách và số liệu thực tế được ghi nhận trong báo cáo tài chính có thể được phân loại như sau:

- (a) Chênh lệch về cơ sở, phát sinh khi ngân sách được phê duyệt được lập trên một cơ sở khác với cơ sở kế toán. Ví dụ như khi ngân sách được lập trên cơ sở tiền mặt hoặc tiền mặt sửa đổi và báo cáo tài chính được lập trên cơ sở dồn tích;
- (b) Chênh lệch về thời gian, phát sinh khi kỳ ngân sách khác với kỳ báo cáo phản ánh trong báo cáo tài chính; và
- (c) Chênh lệch về đơn vị, phát sinh khi ngân sách không bao gồm một số chương trình hoặc các đơn vị là một phần được phản ánh trong báo cáo tài chính.

Ngoài ra còn có các chênh lệch về hình thức hoặc hệ thống phân loại được áp dụng cho việc trình bày báo cáo tài chính và ngân sách.

49. Việc đối chiếu theo yêu cầu của đoạn 47 của chuẩn mực này sẽ cho phép đơn vị hoàn thành tốt hơn nghĩa vụ giải trình của mình bằng các xác định các nguyên nhân chênh lệch chủ yếu giữa số liệu thực tế trên cơ sở ngân sách và số liệu thực tế được ghi nhận trong báo cáo tài chính. Chuẩn mực này không ngăn cấm việc đối chiếu mỗi dòng tổng chính và tổng con, hoặc mỗi loại khoản mục được trình bày trong sự so sánh giữa số liệu ngân sách và số liệu thực tế, với các số liệu tương đương trong báo cáo tài chính.

50. Đối với một số đơn vị áp dụng cùng một cơ sở kế toán để trình bày các tài liệu về ngân sách và báo cáo tài chính thì chỉ cần phải xác định các chênh lệch giữa số liệu thực tế trong ngân sách và số liệu tương đương trong báo cáo tài chính. Điều này sẽ xảy ra khi ngân sách (a) được lập cho cùng kỳ, (b) bao gồm cùng đơn vị, và (c) áp dụng cùng một hình thức trình bày với báo cáo tài chính. Trong các trường hợp này, việc đối chiếu là không cần thiết phải thực hiện. Đối với các đơn vị áp dụng cùng một cơ sở kế toán cho ngân sách và báo cáo tài chính, thì có thể có khác biệt trong hình thức trình bày, đơn vị báo cáo, hoặc kỳ báo cáo; ví dụ như ngân

sách được phê duyệt có thể áp dụng hình thức phân loại hoặc trình bày khác với báo cáo tài chính, có thể chỉ bao gồm các hoạt động phi thương mại của đơn vị, hoặc có thể là ngân sách cho nhiều năm. Việc đối chiếu là cần thiết khi có khác biệt về cách trình bày, thời gian hoặc đơn vị giữa ngân sách và báo cáo tài chính được lập theo cùng một cơ sở kế toán.

51. Đối với các đơn vị áp dụng cơ sở kế toán tiền mặt (hoặc cơ sở tiền mặt điều chỉnh hoặc cơ sở dồn tích điều chỉnh) cho việc trình bày ngân sách và áp dụng cơ sở dồn tích cho báo cáo tài chính, thì các dòng tổng lớn được trình bày trong báo cáo tài chính và so sánh thực tế sẽ được đối chiếu với các luồng tiền thuần của hoạt động chính, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính đã được trình bày trong báo cáo lưu chuyển tiền tệ được lập theo quy định của IPSAS 2, *Báo cáo lưu chuyển tiền tệ*.
52. **Việc trình bày thông tin so sánh với kỳ trước theo yêu cầu của chuẩn mực này là không bắt buộc.**
53. Chuẩn mực này yêu cầu sự so sánh giữa số liệu thực tế và ngân sách phải được bao gồm trong báo cáo tài chính của các đơn vị đã công khai rộng rãi ngân sách được phê duyệt của mình. Chuẩn mực này không yêu cầu việc trình bày sự so sánh giữa số liệu thực tế của kỳ trước với ngân sách của kỳ trước, cũng không yêu cầu các giải trình liên quan về chênh lệch giữa số liệu thực tế và ngân sách của kỳ trước phải được bao gồm trong báo cáo tài chính của kỳ này.

## Ngày hiệu lực

54. **Chuẩn mực này được áp dụng để lập báo cáo tài chính hàng năm cho kỳ kế toán bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2009. Các đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn. Đơn vị cần công bố thông tin nếu áp dụng chuẩn mực này cho kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2009.**
- 54A. **Đoạn 55 đã được sửa đổi do IPSAS 33, *Lần đầu áp dụng các IPSAS dựa trên cơ sở dồn tích* ban hành tháng 01/2015. Đơn vị cần áp dụng các sửa đổi này với báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2017. Các đơn vị được phép áp dụng sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng chuẩn mực số 33 cho năm tài chính bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2017 thì các sửa đổi này cũng phải được áp dụng cho kỳ báo cáo đó.**
- 54B. **Đoạn 26 đã được sửa đổi do *Bản cải tiến các IPSAS 2015* được ban hành tháng 4/2016. Đơn vị cần áp dụng các sửa đổi này với báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2017. Các đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng các sửa đổi này cho kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2017 thì đơn vị cần nêu rõ điều này.**
- 54C. **Đoạn 4 đã bị xoá bỏ và đoạn 3 và đoạn 46 đã được sửa đổi do *Khả năng áp dụng các IPSAS* ban hành tháng 04/2016. Đơn vị cần áp dụng các sửa đổi này cho báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2018. Các đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng các sửa đổi này cho kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2018 thì cần phải nêu rõ điều này.**



55. Khi đơn vị áp dụng kế toán trên cơ sở dồn tích như được định nghĩa trong IPSAS 33, *Lần đầu áp dụng các IPSAS dựa trên cơ sở dồn tích* cho mục đích lập báo cáo tài chính sau ngày có hiệu lực của chuẩn mực này, Chuẩn mực này được áp dụng cho báo cáo tài chính năm được lập vào hoặc sau ngày áp dụng các IPSAS.

## **Cơ sở kết luận**

*Cơ sở kết luận này kèm theo, nhưng không phải là một phần của IPSAS 24.*

### **Phạm vi của chuẩn mực**

- BC1. Chương trình hội tụ với các chuẩn mực IFRS của IPSASB là một phần quan trọng trong chương trình làm việc của IPSASB. Chính sách của IPSASB là hội tụ các IPSAS trên cơ sở dồn tích với các IFRS do IASB ban hành khi có các nội dung phù hợp với các đơn vị trong lĩnh vực công.
- BC2. Tại nhiều quốc gia, các cơ quan lập pháp hoặc các cơ quan có thẩm quyền yêu cầu các đơn vị trong lĩnh vực công, dù là chính phủ hoặc một đơn vị thuộc chính phủ phải công khai ngân sách được phê duyệt cho đơn vị đó. Việc công bố thông tin này được yêu cầu vì lợi ích minh bạch của chính phủ. Trong một số trường hợp, một chính phủ hoặc một đơn vị của chính phủ không chịu sự bắt buộc của cơ quan lập pháp hoặc cơ quan khác có thẩm quyền mà lại tự nguyện lựa chọn công khai rộng rãi ngân sách được phê duyệt. Chuẩn mực này áp dụng cho các chính phủ hoặc đơn vị của chính phủ đã công khai rộng rãi ngân sách được phê duyệt mà đơn vị đó chịu trách nhiệm giải trình.
- BC3. Ngân sách được phê duyệt phản ánh những khía cạnh tài chính trong các kế hoạch của chính phủ cho giai đoạn sắp tới, và phản ánh quyền chi tiêu của chính phủ đối với những hoạt động được tài trợ bởi ngân sách. Việc báo cáo kết quả thực hiện ngân sách đối với những kế hoạch tài chính đó sẽ tăng cường tính minh bạch của báo cáo tài chính, và là một nhân tố quan trọng trong việc thực hiện nghĩa vụ giải trình của các đơn vị được yêu cầu hoặc tự nguyện công khai ngân sách. Việc trình bày sự so sánh giữa ngân sách và số liệu thực tế trong báo cáo tài chính sẽ mang lại những thông tin tài chính trợ giúp cho người sử dụng báo cáo có thể đánh giá được liệu các nguồn lực có được thu về đúng như dự kiến và được sử dụng theo ngân sách đã được phê duyệt bởi cơ quan lập pháp hoặc cơ quan có thẩm quyền hay không. Chuẩn mực này sử dụng thuật ngữ thực tế hoặc số liệu thực tế để chỉ kết quả của việc thực hiện ngân sách. Tại một số quốc gia, các thuật ngữ kết quả ngân sách, thực hiện ngân sách hoặc các thuật ngữ tương tự có thể được sử dụng với nghĩa tương đương như thực tế hoặc số liệu thực tế.
- BC4. Nhiều chính phủ và các đơn vị thuộc chính phủ công khai rộng rãi ngân sách đã báo cáo về số liệu thực tế so với số liệu ngân sách trong báo cáo tài chính của mình. Các đơn vị này cũng bao gồm giải trình về các chênh lệch trọng yếu giữa thực tế và ngân sách (a) trong phần thuyết minh báo cáo tài chính, hoặc (b) trong các báo cáo thảo luận và phân tích quản lý hoặc các báo cáo tương tự, hoặc (c) trong báo cáo thực hiện ngân sách hoặc các báo cáo tương tự được phát hành cùng với báo cáo tài chính. Đối với các chính phủ và đơn vị thuộc chính phủ này, sự so sánh giữa ngân sách và thực tế nhìn chung được thực hiện ở cấp độ giám sát phê duyệt bởi cơ quan lập pháp hoặc cơ quan có thẩm quyền tương tự, và giải trình về các chênh lệch trọng yếu được thực hiện khi ngân sách bị vượt quá. IPSASB cho rằng việc trình bày này là phù hợp, và đã ban hành chuẩn mực này để củng cố cho

việc trình bày này, và để yêu cầu tất cả các đơn vị đã công khai rộng rãi ngân sách được phê duyệt của mình phải áp dụng.

- BC5. Chuẩn mực này không yêu cầu các đơn vị phải công khai ngân sách được phê duyệt cũng như đặt ra các quy định về trình bày cụ thể đối với ngân sách được công khai rộng rãi. Điều đó không thuộc phạm vi của chuẩn mực này. Tuy nhiên, IPSASB đã chỉ ra rằng trong tương lai Hội đồng sẽ xem xét liệu có cần phải xây dựng một chuẩn mực kế toán công quốc tế để giải quyết các vấn đề này hay không.

### **Nhu cầu phải có một chuẩn mực kế toán công quốc tế**

- BC6. IPSAS 1 giải thích rằng mục đích của báo cáo tài chính bao gồm việc trình bày thông tin để thực hiện nghĩa vụ của đơn vị (a) phải giải trình về các vấn đề như tình hình tài chính kết quả hoạt động, và các luồng tiền, và (b) nhằm cung cấp thông tin hữu ích để đánh giá hoạt động của đơn vị về mặt chi phí dịch vụ, hiệu quả và thành tựu của đơn vị. IPSAS 1 cũng lưu ý rằng báo cáo tài chính có thể cung cấp cho người sử dụng những thông tin về sự tuân thủ của đơn vị với các vấn đề ví dụ như ngân sách đã được phê duyệt.
- BC7. Trước khi ban hành chuẩn mực này, IPSAS 1 khuyến khích nhưng không yêu cầu báo cáo tài chính phải bao gồm sự so sánh giữa số liệu thực tế và số liệu ngân sách khi báo cáo tài chính và ngân sách được lập trên cùng một cơ sở. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, một đơn vị có thể công khai ngân sách được lập và trình bày theo một cơ sở khác với báo cáo tài chính, và muốn trình bày sự so sánh giữa số liệu thực tế và ngân sách trong báo cáo tài chính. IPSAS 1 không hướng dẫn về các thông tin chi tiết cần được trình bày hoặc cách thức trình bày trong các trường hợp đó. Hội đồng chuẩn mực kế toán công quốc tế cho rằng các chuẩn mực kế toán công quốc tế cần giải quyết các vấn đề này.
- BC8. Chuẩn mực này áp dụng khi một đơn vị được yêu cầu hoặc tự nguyện công khai rộng rãi ngân sách được phê duyệt của mình. Quan điểm của IPSASB cho rằng trong những trường hợp này, ý định và ảnh hưởng của cơ quan lập pháp hoặc cơ quan có thẩm quyền tương tự, hoặc hành động tự nguyện của đơn vị là rất rõ ràng – đơn vị có trách nhiệm giải trình về kết quả thực hiện ngân sách và sự tuân thủ đối với ngân sách. IPSASB cũng cho rằng việc trình bày thông tin về ngân sách và thực tế là một bộ phận cần thiết trong việc thực hiện nghĩa vụ giải trình của các đơn vị đó, và các yêu cầu nhằm đảm bảo việc trình bày hợp lý trong báo cáo tài chính cần được đề ra trong một chuẩn mực kế toán công quốc tế.
- BC9. Việc áp dụng các yêu cầu của chuẩn mực này đối với việc trình bày so sánh giữa số liệu thực tế và ngân sách khi báo cáo tài chính và ngân sách được lập theo cùng một cơ sở sẽ tăng cường hơn nữa việc thực hiện nghĩa vụ giải trình của đơn vị đối với kết quả hoạt động của mình. Việc áp dụng các yêu cầu của chuẩn mực này khi ngân sách và báo cáo tài chính được lập theo các cơ sở khác nhau sẽ củng cố vai trò của báo cáo tài chính trong việc thực hiện nghĩa vụ giải trình của đơn vị về sự tuân thủ đối với ngân sách được phê duyệt.

BC10. IPSASB đã xem xét việc nên yêu cầu hay khuyến khích tất cả các đơn vị trong lĩnh vực công, trừ [các đơn vị kinh doanh bằng vốn nhà nước] (thuật ngữ trong ngoặc vuông đã không còn được sử dụng từ khi ban hành *Khả năng áp dụng các IPSAS* tháng 4/2016), công khai rộng rãi ngân sách được phê duyệt của mình và tuân thủ với các yêu cầu của chuẩn mực này. IPSASB đã ghi nhận rằng mục đích của chuẩn mực này không nhằm quy định liệu ngân sách được phê duyệt có phải công khai hay không, và nhất trí rằng không nên áp đặt yêu cầu này đối với các đơn vị hoặc thêm vào các nội dung khuyến khích hiện tại cho đến khi Hội đồng xem xét kỹ hơn về vai trò của mình đối với việc thiết lập các quy định trong việc báo cáo ngân sách. IPSASB cũng đã ghi nhận rằng các đơn vị trong lĩnh vực công không công khai rộng rãi ngân sách được phê duyệt cũng không bị ngăn cấm áp dụng các yêu cầu của chuẩn mực này nếu các đơn vị đó lựa chọn áp dụng.

### **So sánh với ngân sách được phê duyệt**

BC11. Chuẩn mực này quy định việc trình bày số liệu ngân sách ban đầu và ngân sách cuối cùng với số liệu thực tế trên một cơ sở có thể so sánh được với số liệu ngân sách. Điều này tăng cường tính tuân thủ của trách nhiệm giải trình đề ra trong IPSAS 1. Người sử dụng báo cáo tài chính sẽ có khả năng xác định các khác biệt giữa số liệu ngân sách ban đầu và/hoặc ngân sách cuối cùng với các số liệu thực tế tương đương (thường được gọi là “các chênh lệch” trong kế toán) cho mỗi cấp giám sát của cơ quan lập pháp được trình bày.

BC12. Chuẩn mực này yêu cầu giải thích về các chênh lệch trọng yếu (dù là chênh lệch dương hoặc âm) giữa số liệu thực tế và số liệu ngân sách bằng cách giải trình trong thuyết minh báo cáo tài chính, trừ khi các giải trình này đã được bao gồm trong các tài liệu công bố rộng rãi khác được phát hành cùng với báo cáo tài chính. Quan điểm của IPSASB cho rằng việc trình bày các thông tin này sẽ tăng cường tính minh bạch của báo cáo tài chính, và nâng cao trách nhiệm giải trình của các đơn vị đã công khai ngân sách. Việc giải trình về những chênh lệch đó có thể được bao gồm trong các báo cáo thảo luận và phân tích quản lý, báo cáo hoạt động, báo cáo thực hiện ngân sách hoặc các báo cáo tương tự phát hành cùng với báo cáo tài chính. IPSASB cho rằng khi giải trình được bao gồm trong các báo cáo trên, và thuyết minh báo cáo tài chính có dẫn chiếu tới các báo cáo đó thì không nhất thiết phải lặp lại các giải trình này trong báo cáo tài chính.

### **Trình bày về ngân sách ban đầu và ngân sách cuối cùng**

BC13. Ngân sách được lập trước kỳ báo cáo, và việc phát sinh các thẩm họa thiên tai hoặc các thay đổi về điều kiện chính trị và kinh tế có thể yêu cầu phải sửa đổi ngân sách đã được phê duyệt ban đầu trong kỳ báo cáo. Tại một số quốc gia, thẩm quyền sửa đổi (với những hạn chế nhất định) thuộc về Bộ trưởng Bộ Tài chính hoặc các chức danh tương tự. Tại một số quốc gia khác, các sửa đổi phải được cơ quan lập pháp thông qua. Khi các sửa đổi này được phê duyệt bởi các cơ quan có thẩm quyền phù hợp thì chúng sẽ tạo thành ngân sách cuối cùng của kỳ báo cáo. IPSASB cho rằng việc trình bày thông tin về ngân sách ban đầu và ngân sách cuối

cùng là cần thiết để đảm bảo rằng người sử dụng báo cáo tài chính nhận thức rõ về bản chất và mức độ của những thay đổi đã được phê duyệt trong kỳ báo cáo đối với ngân sách ban đầu.

- BC14. Các sửa đổi đối với ngân sách ban đầu có thể bắt nguồn từ việc thay đổi chính sách, bao gồm các thay đổi trong ưu tiên của chính phủ trong kỳ báo cáo, hoặc từ các điều kiện kinh tế không dự báo trước được. IPSASB cho rằng việc trình bày các lý do cho việc thay đổi giữa ngân sách đầu tiên và ngân sách cuối cùng trong kỳ báo cáo, bao gồm cả các thay đổi do việc phân bổ lại các khoản mục thuộc ngân sách hoặc thay đổi do các nhân tố khác, là cần thiết trong việc thực hiện nghĩa vụ giải trình, và sẽ cung cấp thông tin hữu ích cho việc phân tích ảnh hưởng tài chính của việc thay đổi điều kiện kinh tế và chính sách. Các diễn giải này có thể được bao gồm trong phần thuyết minh báo cáo tài chính hay trong một báo cáo phát hành trước hoặc đồng thời hoặc cùng với báo cáo tài chính. Như đã đề cập ở trên về các giải trình đối với chênh lệch ngân sách, IPSASB cho rằng khi giải trình được bao gồm trong các báo cáo trên, và thuyết minh báo cáo tài chính có dẫn chiếu tới các báo cáo đó thì không nhất thiết phải lặp lại các giải trình này trong báo cáo tài chính.

### **Việc vận dụng cơ sở ngân sách và đối chiếu giữa cơ sở ngân sách và cơ sở kế toán**

- BC15. Các đơn vị có thể áp dụng các cơ sở kế toán khác nhau cho việc trình bày báo cáo tài chính và cho ngân sách được phê duyệt. Cụ thể là một số đơn vị áp dụng cơ sở kế toán dồn tích để lập báo cáo tài chính nhưng lại áp dụng cơ sở tiền mặt cho ngân sách. Các khác biệt giữa cơ sở ngân sách và báo cáo tài chính cũng có thể phát sinh về mặt thời gian, đơn vị hoặc cơ sở phân loại.
- BC16. Chuẩn mực này yêu cầu việc so sánh giữa số liệu ngân sách và thực tế phải được trình bày trên cùng cơ sở (hình thức, thuật ngữ, cơ sở ngân sách và phân loại) và cho cùng đơn vị và thời gian như áp dụng cho ngân sách được phê duyệt. Điều này là cần thiết để cho phép báo cáo tài chính thể hiện mức độ thực tế được sử dụng phù hợp với ngân sách đã được phê duyệt chính thức. Điều này sẽ đảm bảo việc trình bày thông tin được thực hiện trên cơ sở có thể so sánh, và báo cáo tài chính đó phản ánh sự tuân thủ với ngân sách đã được duyệt. Theo đó, khi có sự khác biệt về cơ sở, thời gian và đơn vị thì các số liệu trong báo cáo tài chính phải được tính toán lại để có thể so sánh với ngân sách đã được phê duyệt.
- BC17. Để cho phép người sử dụng báo cáo tài chính xác định mối quan hệ giữa ngân sách và báo cáo tài chính một cách tốt hơn, chuẩn mực này quy định khi báo cáo tài chính và ngân sách không được lập trên một cơ sở có thể so sánh thì số liệu thực tế theo cơ sở ngân sách phải được đối chiếu với số liệu tương đương trong báo cáo tài chính, trong đó chỉ rõ bất kỳ chênh lệch nào về mặt cơ sở, thời gian và đơn vị. Nếu ngân sách và báo cáo tài chính được lập trên cùng một cơ sở thì việc đối chiếu này là không cần thiết.

### **Trình bày về thông tin ngân sách và thực tế**

- BC18. Chuẩn mực này cho phép thông tin ngân sách và thực tế được trình bày trên một

báo cáo riêng, hoặc trên một cột ngân sách bổ sung vào báo cáo tài chính hiện tại chỉ khi ngân sách và báo cáo tài chính được lập trên một cơ sở có thể so sánh. Sự linh hoạt trong phương pháp trình bày cho phép các đơn vị trình bày so sánh theo cách thức đáp ứng tốt nhất nhu cầu của người sử dụng báo cáo, trong khi vẫn duy trì sự nổi bật từ việc đưa các thông tin này vào báo cáo tài chính. Việc trình bày theo cột ngân sách bổ sung không được phép thực hiện khi báo cáo tài chính và ngân sách được lập trên các cơ sở kế toán khác nhau nhằm đảm bảo rằng sự so sánh giữa số liệu ngân sách và thực tế được trình bày trên một cơ sở có thể so sánh được.

### **Áp dụng lần đầu**

- BC19. Chuẩn mực này được IPSASB ban hành tháng 12/2006. Chuẩn mực này không yêu cầu được áp dụng cho đến kỳ báo cáo bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2009. Việc hoãn áp dụng này nhằm mang lại khoảng thời gian đủ để các đơn vị xây dựng và sắp xếp để các thủ tục, thời gian và phạm vi báo cáo tài chính và ngân sách của mình tương đồng với nhau. Việc áp dụng chuẩn mực này sớm hơn được khuyến khích.
- BC20. IPSASB đã xem xét liệu có cần miễn giảm thực hiện chuẩn mực này trong vòng 2 năm kể từ lần đầu tiên áp dụng các chuẩn mực kế toán công quốc tế hay không, nhưng cuối cùng đã cho rằng sự miễn giảm đó là không cần thiết. Điều này là do các đơn vị sẽ đánh giá và tính toán việc áp dụng các yêu cầu của chuẩn mực này vào thời gian lần đầu tiên áp dụng tất cả các chuẩn mực kế toán công quốc tế.

### **Miễn giảm đối với yêu cầu trình bày số liệu so sánh**

- BC21. Chuẩn mực này không yêu cầu báo cáo tài chính của kỳ hiện tại phải bao gồm so sánh số liệu thực tế của kỳ trước với số liệu ngân sách của kỳ trước, cũng không yêu cầu việc giải trình về các chênh lệch giữa số liệu thực tế và ngân sách của kỳ trước phải được bao gồm trong báo cáo tài chính của kỳ hiện tại.
- BC22. Trọng tâm của chuẩn mực này là hỗ trợ việc thực hiện nghĩa vụ giải trình của đơn vị về sự tuân thủ của đơn vị đối với ngân sách được phê duyệt của kỳ báo cáo hiện tại. Nhiều yêu cầu giải trình thông tin của chuẩn mực này có thể được trình bày trong các tài liệu khác phát hành cùng với báo cáo tài chính, nhưng không phải một phần của báo cáo tài chính. IPSASB e ngại rằng yêu cầu trình bày thông tin so sánh của kỳ trước sẽ làm thông tin bị quá tải và dẫn đến một hệ thống các yêu cầu báo cáo quá phức tạp, và không mang lại nhiều lợi ích cho người sử dụng báo cáo tài chính

### **Việc sửa đổi IPSAS 24 là do tài liệu *Khả năng áp dụng các IPSAS* của IPSASB ban hành tháng 04/2016**

- BC23. IPSASB ban hành *Khả năng áp dụng các IPSAS* vào tháng 4/2016. Thông báo này sửa đổi các nội dung liên quan trong tất cả các chuẩn mực khác như sau:
- (a) Xóa bỏ các đoạn chuẩn mực về khả năng áp dụng các chuẩn mực kế toán

công quốc tế với “các đơn vị trong lĩnh vực công không phải là các đơn vị kinh doanh sử dụng vốn nhà nước” khỏi phần phạm vi của các chuẩn mực;

- (b) Thay thế thuật ngữ “đơn vị kinh doanh sử dụng vốn nhà nước” thành “các đơn vị thương mại trong lĩnh vực công” khi phù hợp; và
- (c) Sửa đổi đoạn 10 của *Lời tựa cho Hệ thống các IPSAS* bằng cách đưa ra miêu tả về các đơn vị trong lĩnh vực công công mà các chuẩn mực kế toán được thiết kế để áp dụng.

Lý do của các thay đổi này đã được trình bày trong Cơ sở kết luận trong IPSAS 1.

## Các ví dụ minh họa

*Các ví dụ này kèm theo, nhưng không phải một phần của IPSAS 24.*

### Báo cáo so sánh số liệu ngân sách và thực tế

**Của Chính phủ XX, cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20XX**

**Ngân sách trên cơ sở tiền mặt**

**(Phân loại chi tiêu theo chức năng)**

Lưu ý: Cơ sở ngân sách và cơ sở kế toán khác nhau. Báo cáo so sánh ngân sách và thực tế này được lập trên cơ sở ngân sách.

	Số liệu ngân sách		Số liệu thực tế trên cơ sở có thể so sánh	* Chênh lệch: Ngân sách cuối cùng và thực tế
	Ban đầu	Cuối cùng		
(đơn vị tiền tệ)				
<b>CÁC KHOẢN THU</b>				
Tiền thu từ thuế	X	X	X	X
Tiền thu từ các thỏa thuận viện trợ				
Các tổ chức quốc tế	X	X	X	X
Các khoản viện trợ khác	X	X	X	X
Tiền thu từ gốc vay	X	X	X	X
Tiền thu từ thanh lý nhà máy và thiết bị	X	X	X	X
Tiền thu từ hoạt động thương mại	X	X	X	X

	Số liệu ngân sách		Số liệu thực tế trên cơ sở có thể so sánh	* Chênh lệch: Ngân sách cuối cùng và thực tế
	Ban đầu	Cuối cùng		
(đơn vị tiền tệ)				
Các khoản thu khác	X	X	X	X
<b>Tổng thu</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>CÁC KHOẢN CHI</b>				
Y tế	(X)	(X)	(X)	(X)
Giáo dục	(X)	(X)	(X)	(X)
Trật tự an toàn xã hội	(X)	(X)	(X)	(X)
An sinh xã hội	(X)	(X)	(X)	(X)
Quốc phòng	(X)	(X)	(X)	(X)
Nhà ở và tiện nghi cộng đồng	(X)	(X)	(X)	(X)
Giải trí, văn hóa và tôn giáo	(X)	(X)	(X)	(X)
Kinh tế	(X)	(X)	(X)	(X)
Các khoản chi khác	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Tổng chi</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>CHÊNH LỆCH THU/(CHI) THUÀN</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

\* Cột “Chênh lệch...” là không bắt buộc. Tuy nhiên có thể bao gồm sự so sánh giữa thực tế và ngân sách ban đầu hoặc ngân sách cuối cùng, trong đó nêu rõ thông tin so sánh.



**Phương pháp trình bày theo cột bổ sung**

**Của Chính phủ YY, cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20XX**

**Cả ngân sách năm và báo cáo tài chính đều áp dụng cơ sở dồn tích**

**(Chỉ minh hoạt cho báo cáo kết quả hoạt động. Việc trình bày tương tự có thể áp dụng cho các báo cáo tài chính khác.)**

<b>Thực tế 20XX-1</b>	(đơn vị tiền tệ)	<b>Thực tế 20XX</b>	<b>Ngân sách cuối cùng 20XX</b>	<b>Ngân sách ban đầu 20XX</b>	<i>* Chênh lệch: Ngân sách ban đầu và thực tế</i>
	<b>Doanh thu</b>				
X	Thuế	X	X	X	X
X	Phí, lệ phí, các khoản phạt	X	X	X	X
X	Doanh thu từ giao dịch trao đổi	X	X	X	X
X	Các khoản chuyển giao từ các chính phủ khác	X	X	X	X
X	Doanh thu khác	X	X	X	X
<b>X</b>	<b>Tổng doanh thu</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
	<b>Chi phí</b>				
(X)	Lương và phúc lợi nhân viên	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Viện trợ và các khoản chi chuyển giao khác	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Nguyên vật liệu, công cụ tiêu hao	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Chi phí khấu hao/hao mòn	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Chi phí khác	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Chi phí tài chính	(X)	(X)	(X)	(X)

<b>Thực tế 20XX-1</b>	(đơn vị tiền tệ)	<b>Thực tế 20XX</b>	<b>Ngân sách cuối cùng 20XX</b>	<b>Ngân sách ban đầu 20XX</b>	<i>* Chênh lệch: Ngân sách ban đầu và thực tế</i>
<b>(X)</b>	<b>Tổng chi phí</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
X	Thặng dư từ các đơn vị liên kết	X	X	X	X
<b>X</b>	<b>Thặng dư/(thâm hụt) trong kỳ</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
	Đóng góp cho:				
X	Chủ sở hữu của đơn vị kiểm soát	X	X	X	X
X	Cô đồng thiếu số	X	X	X	X
<b>X</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

---

\* Cột “Chênh lệch...” là không bắt buộc. Tuy nhiên có thể bao gồm sự so sánh giữa thực tế và ngân sách ban đầu hoặc ngân sách cuối cùng, trong đó nêu rõ thông tin so sánh.

## **Trích đoạn từ trình bày thuyết minh—của Chính phủ X**

*(Chính phủ X trình bày ngân sách được phê duyệt của mình trên cơ sở tiền mặt và báo cáo tài chính trên cơ sở dồn tích.)*

1. Ngân sách được phê duyệt trên cơ sở tiền mặt và phân loại theo chức năng. Ngân sách được phê duyệt cho năm tài khóa từ ngày 01/01/20XX đến ngày 31/12/20XX, và bao gồm tất cả các đơn vị trong khu vực nhà nước. Khu vực nhà nước bao gồm tất cả các đơn vị được xác định là các cơ quan thuộc chính phủ trong thuyết minh số xx (được lập theo IPSAS 35, *Báo cáo tài chính hợp nhất*.)
2. Ngân sách ban đầu được phê duyệt bởi cơ quan lập pháp vào ngày (...), và số phân bổ thêm XXX nhằm khắc phục hậu quả của thiên tai đã được cơ quan lập pháp thông qua vào ngày (...) do trận động đất ở miền Bắc vào ngày (...). Mục tiêu và chính sách của ngân sách ban đầu cũng như các điều chỉnh sau đó được trình bày trong Báo cáo hoạt động và ngân sách phát hành cùng với báo cáo tài chính.
3. Chi tiêu thực tế vượt quá ngân sách là 15% (so với ngân sách ban đầu là 25%) cho y tế do các khoản chi tiêu y tế vượt quá mức được phê duyệt phát sinh từ hậu quả của trận động đất. Không có chênh lệch trọng yếu nào khác giữa ngân sách được phê duyệt cuối cùng và chi tiêu thực tế.
4. Cơ sở ngân sách và cơ sở kế toán khác nhau. Báo cáo tài chính của toàn chính phủ được lập trên cơ sở dồn tích, áp dụng cách phân loại theo bản chất chi phí trong báo cáo kết quả hoạt động. Báo cáo tài chính là báo cáo hợp nhất, trong đó bao gồm tất cả các đơn vị chịu kiểm soát, gồm cả các đơn vị thương mại trong lĩnh vực công, cho năm tài chính từ ngày 01/01/20XX đến 31/12/20XX. Báo cáo tài chính khác với ngân sách được phê duyệt trên cơ sở tiền mặt và chỉ đề cập đến khu vực nhà nước, không bao gồm các đơn vị thương mại trong lĩnh vực công và một số đơn vị và hoạt động phi thị trường nhất định của chính phủ.
5. Số liệu trong báo cáo tài chính đã được tính toán lại từ cơ sở dồn tích sang cơ sở tiền mặt, và phân loại lại theo chức năng để trình bày trên cùng cơ sở với ngân sách cuối cùng được phê duyệt. Ngoài ra, các điều chỉnh đối với số liệu trong báo cáo tài chính đối với các khác biệt về thời gian gắn liền với việc phân bổ liên tục cũng như các khác biệt về đơn vị trình bày (các đơn vị thương mại trong lĩnh vực công) đã được thực hiện để thể hiện số liệu thực tế trên cơ sở có thể so sánh được với ngân sách cuối cùng. Các điều chỉnh này được trình bày trong bảng sau đây.
6. Việc đối chiếu giữa số liệu thực tế trên cơ sở có thể so sánh được trình bày trong Báo cáo so sánh số liệu thực tế và ngân sách và số liệu thực tế trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20XX được trình bày dưới đây. Báo cáo tài chính và tài liệu ngân sách được lập cho cùng kỳ. Có sự khác biệt về đơn vị: ngân sách được lập cho khu vực nhà nước trong khi báo cáo tài chính hợp nhất tất cả các đơn vị chịu sự kiểm soát của chính phủ. Ngoài ra còn có sự khác biệt về cơ sở lập: ngân sách được lập trên cơ sở tiền mặt trong khi báo cáo tài chính được lập trên cơ sở dồn tích.

	<b>Hoạt động chính</b>	<b>Hoạt động tài chính</b>	<b>Hoạt động đầu tư</b>	<b>Tổng cộng</b>
Số liệu thực tế trên cơ sở có thể so sánh được trình bày trong Báo cáo so sánh số liệu thực tế và ngân sách	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Chênh lệch về cơ sở	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Chênh lệch về thời gian	-	-	-	-
Chênh lệch về đơn vị	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Số liệu thực tế trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

(Bảng đối chiếu này có thể được trình bày trong Báo cáo so sánh số liệu thực tế và ngân sách hoặc trong phần thuyết minh giải trình.)





Các chuẩn mực kế toán công quốc tế, Dự thảo, Tài liệu tham vấn, Hướng dẫn thực hành được khuyến nghị và các ấn phẩm khác của IPSASB đều do IFAC phát hành và thuộc bản quyền của IFAC.

IPSASB và IFAC không chịu trách nhiệm về tổn thất gây ra cho bất kỳ ai thực hiện hoặc không thực hiện các hành động bất kỳ dựa trên các ấn phẩm này, cho dù tổn thất đó là do sơ suất hay nguyên nhân nào khác.

“Ủy ban Chuẩn mực kế toán công quốc tế”, “Chuẩn mực kế toán công quốc tế”, “Hướng dẫn thực hành được khuyến nghị”, “Liên đoàn kế toán quốc tế”, “IPSASB”, “IPSAS”, “RPG”, “IFAC”, logo IPSASB và logo IFAC là thương hiệu của IFAC, hoặc thương hiệu và nhãn hiệu dịch vụ đã đăng ký của IFAC tại Hoa Kỳ và các quốc gia khác.

Bản quyền © tháng 9 năm 2018 của Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC). Đã đăng ký Bản quyền. Phải có chấp thuận bằng văn bản từ IFAC trước khi sao chép, lưu trữ hoặc truyền tải, hoặc để thực hiện các mục đích sử dụng tương tự khác đối với tài liệu này, ngoại trừ trường hợp tài liệu chỉ được sử dụng cho mục đích cá nhân, phi thương mại. Địa chỉ liên hệ: [permissions@ifa.org](mailto:permissions@ifa.org).

ISBN: 978-1-60815-362-6

Sổ tay chuẩn mực kế toán công quốc tế, phiên bản năm 2018, của Ủy ban chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSASB) do Liên đoàn kế toán quốc tế xuất bản tháng 9 năm 2018 bằng tiếng Anh, đã được Cục Quản lý giám sát kế toán, kiểm toán- Bộ Tài chính Việt Nam dịch sang tiếng Việt vào tháng 4 năm 2023, và được IFAC cho phép sử dụng. Quá trình biên dịch Sổ tay Chuẩn mực kế toán công quốc tế của IPSASB, phiên bản 2018, đã được IFAC xem xét và việc dịch thuật được thực hiện theo “Tuyên bố Chính sách—Chính sách Dịch các Ấn phẩm của Liên đoàn Kế toán Quốc tế.” Toàn bộ nội dung đã được phê duyệt Sổ tay Chuẩn mực kế toán công quốc tế của IPSASB, Phiên bản 2018, là nội dung do IFAC xuất bản bằng tiếng Anh. IFAC không chịu trách nhiệm đối với tính chính xác và đầy đủ của bản dịch hoặc đối với các hành động có thể xảy ra sau đó.

Bản tiếng Anh của Sổ tay Chuẩn mực kế toán công quốc tế, Phiên bản 2018 © 2018 của IFAC. Đã được đăng ký bản quyền.

Bản tiếng Việt của Sổ tay Chuẩn mực kế toán công quốc tế, Phiên bản 2018 © 2023 của IFAC. Đã được đăng ký bản quyền.

Tiêu đề gốc: Sổ tay Chuẩn mực kế toán công quốc tế, phiên bản 2018; ISBN: 978-1-60815-362-6.

Liên hệ với [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) để được phép sao chép, lưu trữ hoặc truyền tải hoặc thực

hiện các mục đích sử dụng tương tự khác đối với tài liệu này.