

Devlet Muhasebesi Standartları Kurulundan:

DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 24 (DMS 24) BÜTÇE BİLGİLERİNİN MALİ TABLOLARDA SUNULMASI

Amaç

1. Bu Standart, uyarınca bütçelenen tutarlar ile gerçekleşen tutarların karşılaştırması mali tablolarda sunulur. Bu Standart, ayrıca bütçelenen ve gerçekleşen tutarlar arasındaki önemli farkların nedenlerinin açıklanmasını da gerektirir. Bu standardın ortaya koyduğu gerekliliklere uymak, kamu kurum ve kuruluşlarının bütçe hedeflerine ulaşma hususunda gösterdikleri mali performanslarının izlenmesine olanak tanır ve hesap verilebilirlik çerçevesinde mali tablolarının şeffaflığının sağlanması açısından önem arz eder.

Kapsam

2. Mali tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlayan ve sunan kamu kurum ve kuruluşları bu standardı uygular.
3. Bu Standart, onaylanmış bütçelerin kamuya açıklanmasını gerektirmediği gibi, mali tablolarda kamuya açıklanmamış onaylanmış bütçeler hakkında bilgi verilmesini veya bu bütçelerle bir karşılaştırma yapılmasını gerektirmez.
4. Bazı durumlarda onaylanmış bütçeler bir kamu kuruluşu tarafından kontrol edilen tüm faaliyetleri içerecek şekilde derlenebilir. Bazı durumlarda ise kamu kurum ve kuruluşlarının mali tablolarında yer alan belirli faaliyetlerin, faaliyet grupları veya kurum ve kuruluşlar için ayrı ayrı onaylanmış bütçelerin kamuya açıklanması gerekebilir. Bu durum örneğin, bir kamu idaresinin mali tablolarının operasyonel özerkliğe sahip olan ve kendi bütçelerini hazırlayan yönetim kuruluşlarını veya programlarını içermesi halinde veya bütçenin sadece tüm yönetimin bir parçası olarak genel yönetim sektörü için hazırlandığında ortaya çıkabilir. Bu Standart, onaylı bütçeleri veya bu bütçelerin bölümleri kamuya açıklanan mali tablo sunan kurum ve kuruluşlar tarafından uygulanır.

Tanımlar

5. Bu Standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamlarda kullanılır:

Muhasebe Esası:

Standartlarda tanımlanan nakit veya tahakkuk esaslı muhasebe anlamına gelir.

Yıllık Bütçe:

Bir yıllık onaylanmış bütçe anlamına gelir. Önceden yayınlanmış tahminleri veya bütçe dönemini aşan öngörülerini içermez.

Ödenek:

Belirlenmiş amaçlarla kullanılmak üzere, yasama organı veya yetkili bir otorite tarafından tahsis edilen parasal kaynaktır.

Onaylanmış Bütçe:

Yasama organı veya yetkili bir otorite tarafından kabul edilen bütçedir.

Bütçe Esası:

Onaylanmış bütçede kullanılan tahakkuk, nakit veya diğer muhasebe esası anlamına gelir.

Karşılaştırılabilir Temel:

Onaylanmış bütçe ile aynı muhasebe ve aynı sınıflandırma esasında, aynı kapsam ve aynı dönem için gerçekleşen tutarlardır.

Nihai Bütçe:

Başlangıç bütçesinin; yedek ödenekler, devredilen ödenekler, aktarmalar, tahsisler, ek ödenekler, iptal edilen ödenekler ve benzeri diğer değişikliklere göre uyarlanmış halidir.

Çok Yıllı Bütçe:

Birden fazla yıl için onaylanmış bütçedir. Bütçe dönemini aşan yayınlanmış ileriye dönük tahmin veya öngörülerini içermez.

Başlangıç Bütçesi:

Bütçe döneminin onaylanmış ilk bütçesidir.

Onaylanmış Bütçeler

6. Bu Standartta tanımlanan onaylanmış bir bütçe, mevcut planlara ve aynı bütçe döneminde beklenen ekonomik koşullara dayalı olarak, yıllık ya da çok yıllık bütçe döneminde ortaya çıkması beklenen gelir veya tahsilatlar ile yasama organı veya başka bir yetkili birim tarafından onaylanmış gider veya ödemeleri yansıtır. Onaylanmış bir bütçe ileriye dönük bir tahmin veya gelecekteki olaylarla ve gerçekleşmeme ihtimali olan yönetim faaliyetleriyle ilgili varsayımlara dayalı bir öngörü değildir. Benzer şekilde onaylanmış bir bütçe, bir yıllık tahmin artı beş yıllık öngörü gibi tahmin, öngörü ya da bunların birleşimi şeklinde olan ileriye dönük mali bilgilerden farklıdır.
7. Bütçeler, bir kanun veya karar haline getirilerek onaylanır. Onaylanmış bütçe belirli kalemler için harcama yetkisini belirler. Onaylanmış bütçenin belirlenmiş konularda kuruluşun faaliyetlerini yürütmede harcama yetkisinin sınırlı belirlendiği kabul edilir. Bazı durumlarda kuruluş, başlangıç bütçesi üzerinden, bazı durumlarda ise nihai bütçe üzerinden hesap verir.
8. Eğer bütçe, bütçe döneminden önce onaylanmazsa, başlangıç bütçesi, bütçe yılı içinde uygulanmak üzere ilk onaylanan bütçedir.

Başlangıç ve Nihai Bütçe

9. Başlangıç bütçesi, kanun veya kararlar önceki yıllardan otomatik olarak devreden artık ödenek tutarlarını içerebilir. Örneğin, bazı durumlarda idari bütçe süreci, bir önceki yılın taahhütlerini karşılamak üzere ilgili ödeneklere öncelik tanınmasını gerektiren bir hüküm içerir. Taahhütler, mevcut sözleşmeleri esas alan gelecekteki olası yükümlülükleri içerir. Bazı durumlarda, taahhütler yükümlülük veya borçlar olarak da anılır ve kapatılmamış satın alma siparişlerini, mal veya hizmetlerin henüz teslim alınmadığı sözleşmeleri içerebilir.
10. Olağanüstü durumlardan kaynaklanan harcama gereksinimlerinin başlangıç bütçesinde yeterli bir şekilde öngörülmediği durumlarda, ek ödenekler gerekli olabilir. Ayrıca ilgili dönem içinde gelirler tahmin edilenin altında gerçekleşebilir ve bütçe tertipleri arasında

İlgili mali yıl içinde finansman önceliklerinde yaşanan değişiklikleri yansıtacak ödenek aktarmaları yapılabilir. Bunlarla birlikte bir kuruluş veya faaliyete başlangıçta tahsis edilmiş ödeneklerde mali disiplinin sağlanabilmesi için kesintiler yapılabilir. Nihai bütçe, yetki dâhilinde gerçekleştirilmiş bu tür değişikliklerin tümünü içerir.

Gerçekleşen Tutarlar

11. Bu Standarttaki “gerçekleşen” veya “gerçekleşen tutar” terimleri, bütçenin uygulanmasından doğan tutarları ifade eder. Bazı durumlarda, bütçe gerçekleşmesi, bütçe uygulama sonucu veya benzer terimler gerçekleşen veya gerçekleşen tutarla aynı anlamda kullanılabilir.

Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırmalı Sunumu

12. Mali tabloların karşılaştırmalı hazırlandığı durumlarda, bir kuruluş kamuya hesap verilebilirlik çerçevesinde bütçelenen ile gerçekleşen tutarların karşılaştırmasını ayrı ek bir mali tablo halinde veya hâlihazırda standartlar uyarınca hazırlamakta olduğu mali tabloların ek bütçe sütunu halinde sunar. Bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırması her bir yasal gözetim düzeyi için ayrı ayrı sunulur:

- 1) Başlangıç ve nihai bütçe tutarları,
- 2) Karşılaştırılabilir bir esasta gerçekleşen tutarlar,
- 3) Bütçelenen ile gerçekleşen tutarlar arasındaki önemli farklar, mali tablolarla bağlantılı olarak diğer resmi belgelerde hâlihazırda açıklanmamış ve notlarda bu belgelere çapraz atıfta bulunulmamış olması şartıyla not açıklamaları halinde açıklanır.

13. Başlangıç ve nihai bütçe tutarları ile gerçekleşen tutarların, bütçeyle karşılaştırmalı olarak mali tablolarda kamuoyuna sunulması, kaynakların onaylanan bütçeye uygun olarak elde edilip edilmediği ve kullanılıp kullanılmadığının mali tablo kullanıcıları tarafından görülmesine olanak verir. Bu durum hesap verebilirliği sağlar. Gerçekleşen tutarlar ile nihai bütçe tutarları arasındaki farklar, genellikle hesaplardaki sapma olarak adlandırılır. Bu farklar başlangıç veya nihai bütçe olup olmadığına bakılmaksızın, bütünlüğün korunması amacıyla mali tablolarda sunulur.

14. Bütçelenen ve gerçekleşen tutarlar arasındaki önemli farkların açıklanması, kuruluşun uygulamalarına ilişkin olarak hesap vermekle sorumlu olduğu onaylanmış bütçeye göre gerçekleşen önemli sapmaların nedenlerinin anlaşılmasına yardım eder.

15. Kurum veya kuruluşlar başlangıç bütçesini, nihai bütçesini veya her ikisini kamuya açıklamakla yükümlü olabilir. Hem başlangıç, hem de nihai bütçenin kamuya açıklanmasının gerektiği durumlarda; mevzuat, yönetmelik veya başka bir otorite, başlangıç ve gerçekleşen bütçe tutarları veya nihai bütçelenen ve gerçekleşen tutarlar arasındaki önemli farkların açıklanmasının gerekip gerekmediği hususunda düzenleme yapabilir. Böyle bir düzenlemenin mevcut olmadığı durumlarda ise performans üzerinde odaklanılması halinde başlangıç bütçesi ve gerçekleşen tutarlar arasındaki farklar, nihai bütçeye uygunluk üzerinde odaklanılması halinde ise nihai ve gerçekleşen bütçe tutarları arasındaki farklar dikkate alınır.

16. Genellikle nihai bütçe ve gerçekleşen tutar aynı olur. Bunun nedeni, bütçe uygulamasının raporlama dönemi boyunca izlenmesi ve başlangıç bütçesinin raporlama dönemi içinde değişen şartları ve deneyimleri yansıtmak üzere dereceli olarak gözden geçirilmesidir. Bu Standart hükümlerine göre başlangıç ve nihai bütçe tutarları arasındaki değişikliklere ilişkin gerekçeler açıklanır. Bütçelenen ile gerçekleşen tutarların karşılaştırılması olarak sunulması, onaylanmış bütçesini kamuoyuna sunan kuruluşların ilgili bütçenin uygulanmasına ve bu anlamdaki performanslarına ilişkin olarak kamuoyuna hesap vermesini sağlar.
17. Yönetimin öngörü, analiz, faaliyet gözden geçirmeleri veya kuruluşun raporlama dönemi içindeki performansına yönelik yorum sunan resmi belgeleri, bütçelenen tutara göre önemli farklar dâhil genellikle malî tablolarla birlikte yayımlanır. Bütçelenen ve gerçekleşen tutarlar arasındaki önemli farklar, malî tablolarla birlikte yayımlanan diğer rapor veya belgelerde yer almadığı sürece, malî tablolara açıklayıcı notlar olarak eklenir.
18. Onaylanmış bütçelerin sadece malî tablolarda yer alan bazı kuruluşlar veya faaliyetler için kamuoyuna açıklandığı durumlarda, gerçekleşen tutarlar ve bütçe tutarları arasındaki önemli farklar, sadece bu kuruluşlar veya faaliyetler için geçerli olur. Bu da örneğin, bir bütçenin tüm kamu sektörü içinde sadece genel yönetim sektörü için hazırlandığı durumlarda, öngörülen açıklamaların sadece genel yönetim sektörü için yapılacağı anlamına gelir.

Sunum ve Açıklama

19. Malî tablo ve bütçenin karşılaştırma esası üzerinde hazırlandığı durumlarda, bütçelenen ile gerçekleşen tutarların karşılaştırması, temel malî tablolar içinde ek bütçe sütunları halinde sunulur.
20. Bütçelenen ile gerçekleşen tutarların karşılaştırması, malî tabloların sunulması hakkındaki standart uyarınca hazırlanan tam bir malî tablo seti içinde ayrı bir malî tablo olarak sunulabilir. Alternatif olarak, malî tabloların ve bütçenin karşılaştırılabilir bir esas üzerinde (aynı kuruluş ve raporlama dönemi için aynı muhasebe esasında ve aynı sınıflandırma yapısında) hazırlandığı durumlarda, mevcut temel malî tablolara ek sütunlar eklenebilir. Bu ek sütunlar, başlangıç ve nihai bütçe tutarları ile bütçelenen ve gerçekleşen tutarlar arasındaki farkları gösterir.
21. Bütçe ve malî tabloların karşılaştırma esasına göre hazırlanmadığı durumlarda, ayrı bir "Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarlar Karşılaştırma Tablosu" sunulur. Bu tür durumlarda, farklı esaslarda hazırlanan malî bilgilerin yanlış yorumlanmasını engellemek için, malî tablolarda bütçe ve muhasebe esaslarının farklı olduğu ve Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarlar Karşılaştırma Tablosu'nun bütçe esasına göre hazırlandığı açık bir şekilde belirtilir.
22. Bütçelerin tahakkuk esasına göre hazırlandığı ve bir dizi tam bir malî tablo seti içerdiği durumlarda, malî tabloların sunulması hakkındaki standart uyarınca öngörülen tüm temel malî tablolara ek bütçe sütunları eklenebilir. Bazı durumlarda, tahakkuk esasına göre hazırlanan bütçeler malî tabloların sunulması hakkındaki standart uyarınca öngörülen tam bir malî tablo setini oluşturan temel malî tablolardan birisi şeklinde sunulabilir. Örneğin;

bütçe, destekleyici şekillerde sunulan ek bilgiyle birlikte, malî performans tablosu veya nakit akış tablosu halinde sunulabilir. Bu tür durumlarda, ek bütçe sütunları bütçe sunumunda da kullanılan temel malî tabloların içinde yer alabilir.

Toplama Düzeyi

23. Bütçe belgelerinde bazı faaliyet, program veya kuruluşlarla ilgili ayrıntılar sunulabilir. Bu ayrıntılar genelde, yasama organı veya yetkili bir otoriteye sunulur ve onun onayı alınırken ortak bütçe başlıkları veya bütçe sınıflandırmaları altında geniş sınıflar içinde toplanır. Bu geniş sınıflar ile ortak bütçe başlıkları altında bütçelenen ve gerçekleşen tutar bilgilerinin açıklanması, yasama organı veya yetkili bir otoritenin karşılaştırma yapmasını sağlar.
24. Bu standarda göre hazırlanacak malî tablolar, malî tabloların sunulması hakkındaki standartta belirlenen nitel özellikleri taşır.
25. Bazı durumlarda, onaylanmış bütçelere eklenen ayrıntılı malî bilgilerin malî tablolarda sunulmak üzere bu standarda uygun olarak toplulaştırılması gerekli olabilir. Bu toplulaştırma, aşırı bilgi yükünü engellemek ve yasama organı veya yetkili bir otoritenin değerlendirmesini yansıtmak için gerekli olabilir. Bilgi toplulaştırma düzeyinin belirlenmesi mesleki muhakemeyi de içerir. Mesleki muhakeme, bu standardın amacı ve malî tabloların sunulması hakkındaki standartta belirtilen malî raporlamanın nitel özellikleri doğrultusunda yapılır.
26. Hizmet başarımları hakkındaki bilgiler dâhil olmak üzere, ek bütçe bilgileri malî tablolar dışındaki belgelerde sunulabilir. malî tablolardan bu tür belgelere atıf yapılması, özellikle bütçelenen ve gerçekleşen verileri malî olmayan bütçe verilerine ve hizmet başarımlarına bağlamak amacıyla teşvik edilir.

Başlangıç Bütçesi ile Nihai Bütçe Arasındaki Değişiklikler

27. Bir kuruluş başlangıç bütçesi ile nihai bütçe arasındaki değişikliklerin bütçe içinde yeniden yapılan tahsisatın mı, yoksa başka nedenlerin mi sonucu olduğuna yönelik hususları, aşağıdaki yöntemlerle açıklar:
 - 1) Malî tablolara konulacak notlar veya
 - 2) Malî tablolarla aynı anda veya ilişkili olarak daha önce yayımlanan bir rapor ve malî tablolara konulacak notlarda bu rapora yapılacak çapraz atıflarla.
28. Nihai bütçe, başlangıç bütçesinde yasama organı veya diğer yetkili birimler tarafından yapılan her türlü değişiklikleri içerir. Bu standardın öngördüğü gerekliliklerle aynı doğrultuda olmak üzere bir kamu kuruluşu, malî tablolarla birlikte veya aynı zamanda malî tablo halinde, başlangıç bütçesi ve nihai bütçe arasında meydana gelen değişikliklere ilişkin bir açıklamayı, malî tablolarına veya daha önce yayımlanmış ayrı bir rapora ekleyecektir. Bu açıklama, değişikliklerin başlangıç bütçesinde yeniden yapılan tahsislerin mi sonucu olduğu veya hükümet politikasında yapılan değişiklikler dâhil olmak üzere, genel olarak bütçe parametrelerindeki değişiklikler gibi diğer etmenlerin sonucu mu olduğunu içerir. Bu tür açıklamalar, yönetimler tarafından bütçe uygulamasına ilişkin olarak yayımlanan bütçe gerçekleştirme raporlarında da bulunabilir. Açıklamaların nihai tablolar yerine ayrı raporlar

içinde sunulduğu durumlarda malî tablolara konulacak notlar, bu rapora yapılacak çapraz atıfları içerir.

Karşılaştırma Esası

29. Bütçelenen ile gerçekleşen tutarların tüm karşılaştırmaları, bütçeyle karşılaştırma esası üzerinde sunulur.
30. Bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırması aynı muhasebe esası (tahakkuk, nakit veya diğer esas), aynı sınıflandırma temeli üzerinde ve onaylanan bütçeyle aynı dönem ve aynı kurumlar için sunulur. Bu durum malî tablolarda bütçeyle uygunluğa ilişkin bilgilerin bütçeyle aynı esasta olmasını sağlar. Bazı durumlarda malî tablolar için benimsenenden ayrı olarak; farklı faaliyet grupları için, farklı sunum veya sınıflandırma biçimiyle farklı muhasebe esasında bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırması sunulabilir.
31. Malî tablolar, bir kuruluşun kontrol ettiği kuruluş ve faaliyetleri konsolide eder. Bu Standartta belirtildiği gibi ayrı bütçeler, konsolide malî tabloları oluşturan kuruluşlar veya faaliyetler için ayrı ayrı onaylanabilir ve sunulabilir. Bu tür durumlarda ayrı bütçeler, bu standardın öngördüğü gereklilikler uyarınca, malî tablolarda sunulmak üzere yeniden derlenebilir. Böyle bir yeniden derleme yöntemi uygulandığında, onaylanan bütçeler değişiklik veya revizyon içermez. Bu da onaylanan bütçe tutarlarıyla gerçekleşen tutarlar arasında bir karşılaştırma yapılmasını sağlamak içindir.
32. Malî tablolar ve onaylanmış bütçeler için farklı muhasebe esasları kullanılabilir. Örneğin; malî tablolar için tahakkuk esası, bütçe için ise nakit esası kullanılabilir. Bütçeler malî kaynakların gelecekte harcanmasına yönelik taahhütler ve bu taahhütlerdeki değişikliklerle ilgili bilgiler üzerinde odaklanırken veya bunları içerebilirken, malî tablolar ise varlıkları, yükümlülükleri, net varlıkları, gelirleri, giderleri, net varlıklardaki diğer değişiklikleri ve nakit akışlarını içerir. Ancak bütçeleme yapan kuruluş ve malî raporlama yapan kuruluş genellikle aynıdır. Aynı şekilde, bütçenin hazırlandığı dönem ve bütçe için uygulanan sınıflandırma esası genellikle malî tablolara yansıtılır. Bu da muhasebe sisteminin malî bilgileri, bütçelenen ve gerçekleşen tutarları yönetim ve hesap verebilirliğe yönelik amaçlar için (örneğin bütçe dönemi içinde bütçe uygulamasındaki ilerlemenin gözlemlenmesi ve yönetime, zamanında kamuoyuna ve diğer kullanıcılara raporlanması gibi) karşılaştırmasına olanak verecek şekilde kaydetmesini ve raporlamasını sağlar.
33. Bazı durumlarda bütçeler, malî tablolarda yer alanlardan farklı kuruluşları ve faaliyetleri de içerecek şekilde bir istatistiki raporlama sistemi ile tutarlı olarak nakit veya tahakkuk esasına göre hazırlanabilir. Örneğin, istatistiki raporlama sistemine göre hazırlanan bütçeler genel yönetim sektörü üzerinde odaklanabilir ve sadece ana faaliyet alanı olarak yönetimin ana veya piyasa-dışı işlevlerini yerine getirebilirken, malî tablolar yönetimin ticari faaliyetleri dâhil olmak üzere, yönetim tarafından kontrol edilen tüm faaliyetler hakkında bilgi verir.
34. İstatistiksel raporlamada genel yönetim sektörü; merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idare düzeylerinden oluşur. Her bir yönetim düzeyi için ayrı malî raporlar da hazırlanır.

Çok Yıllı Bütçeler

35. Bütçenin yıllık yerine çok yıllık olarak hazırlanması halinde, bütçe bu şekilde onaylanır ve kamuya açık hale getirilir. Genelde çok yıllık bütçeler, birden fazla yıllık bütçeden veya yıllık bütçe hedeflerinden oluşur. Her bir yıllık dönem bileşeni için onaylanan bütçe, ilgili dönem için çok yıllık bütçe ile ilişkilendirilmiş bütçe politikalarını içerir. Bazı durumlarda çok yıllık bütçe, yıllık bütçelerden kullanılmamış ödeneklerden aktarılan tutarları da içerir.
36. Çok yıllık bütçe kullanıldığı durumlarda, idareler bütçelerinin nasıl onaylandığına bağlı olarak kendi başlangıç ve nihai bütçelerini belirlemek için farklı yaklaşımlar kullanabilir. Örneğin, iki adet onaylanmış yıllık bütçeden oluşan iki yıllık bir bütçeyi onaydan geçirebilir. Bu durumda her bir yıllık dönem için başlangıç ve nihai onaylanmış bütçeler tanımlanabilir olacaktır. Eğer iki yıllık bütçenin birinci yılından kullanılmamış ödeneklerin ikinci yılda kullanılması için gerekli yasal yetki verilmişse, ikinci yılın başlangıç bütçesi bu devreden tutarlar için artırılacaktır. Bir yönetimin iki yıllık veya her bir yıllık döneme özel bütçe tutarları tahsis etmeyen diğer çok dönemli bütçeyi onaydan geçirmesi gibi nadir durumlarda, bu standardın amaçları doğrultusunda yıllık bütçelerin belirlenmesi sırasında her bir yıllık döneme hangi tutarların tahsis edileceğinin belirlenmesine karar verilmesi gerekebilir. Örneğin, iki yıllık bütçenin birinci yılı için başlangıç ve nihai bütçe birinci yılda ortaya çıkan herhangi bir onaylanmış sermaye edinimini ve o yıla atfedilen düzenli gelir ve harcama kalemlerini içerecektir. Birinci yıllık dönemde harcanmamış tutarlar sonra ikinci yıllık dönem için başlangıç bütçesine eklenecektir ve bu bütçe tadilatlarıyla birlikte ikinci yılın bütçesini oluşturacaktır. Çok dönemli bütçeler kabul edildiğinde, idareler bütçe dönemi içinde bütçe tutarları ile gerçekleşen tutarlar arasındaki ilişkiye yönelik olarak dipnotlarda ek açıklamaları yapmaya teşvik edilir.

Bütçe Esası, Dönemi ve Kapsamına İlişkin Not Açıklamaları

37. Kuruluşlar, bütçe esasını ve onaylanan bütçede kullanılan sınıflandırma esasını mali tablosunda notlar halinde açıklar.
38. Bütçenin hazırlanmasında ve sunulmasında kullanılan muhasebe esasıyla mali tablolarda kullanılan muhasebe esası arasında farklılıklar olabilir. Bu farklılıklar muhasebe sistemi ve bütçe sistemi farklı açılarından bilgi topladığında ortaya çıkabilir, bütçe nakit akışları veya nakit akışı artı bazı yükümlülükler üzerinde odaklanırken, mali tablolar nakit akışları ve tahakkuk bilgileri üzerinde odaklanır.
39. Onaylanmış bütçenin sunumunda kullanılan biçim ve sınıflandırma şemaları mali tablolarda kullanılanlarla aynı olabileceği gibi farklı da olabilir. Onaylanmış bir bütçe mali tablolarda kullanılan esas üzerinde kalemleri sınıflandırabilir, örneğin sınıflandırma çalışanların maaş ve ücretleri, mal ve hizmet kullanımı gibi ekonomik niteliğe göre olabileceği gibi sağlık, eğitim, savunma, adalet gibi fonksiyonel temelde de olabilir. Alternatif olarak, bütçe kalemleri yoksulluğun azaltılması veya bulaşıcı hastalıkların kontrolü gibi özellikli programlara göre veya çıktı amaçlarına bağlı program bileşenlerine göre (örneğin, yükseköğretim programlarından mezun olan öğrenciler veya hastane acil servisleri tarafından gerçekleştirilen cerrahi operasyonlar) performans esasıyla sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırma mali tablolarda kullanılan sınıflandırmadan farklıdır. Bununla beraber, eğitim ve sağlık gibi yapılmakta olan işlemler için cari bütçe; altyapı veya bina gibi kalemlerden oluşan sermaye harcamalarından ayrı olarak onaylanabilir.

40. Malî tabloların sunumu hakkındaki standart, kurum veya kuruluşların malî tabloları hazırlarken kullandıkları esas ve uygulanan muhasebe politikalarını notlarda açıklamasını gerektirir. Onaylanmış bütçelerin hazırlanması ve sunulmasında uygulanan bütçe esas ve sınıflandırma esasının açıklanması malî tablolarda açıklanan bütçe ve muhasebe bilgilerinin arasındaki ilişkinin daha iyi anlaşılmasını sağlar.
41. Onaylanmış bütçenin dönemi malî tabloların dipnotlarında açıklanır.
42. Malî tablolar en az yıllık olarak sunulur. Bütçeler yıllık bir dönem için veya çok yıllık dönemler için onaylanabilir. Onaylanan bütçe döneminin malî tablolar için kullanılan raporlama döneminden farklı olması durumunda bu hususun açıklanması, malî tablo kullanıcılarının bütçe verileri arasındaki ilişkiyi ve malî tablolardaki bütçe karşılaştırmasını daha iyi anlamasını sağlar. Onaylanmış bütçenin kapsadığı dönemin malî tabloların dönemiyle aynı olduğu durumda ise bu hususun açıklanması, özellikle geçici bütçelerin, malî tabloların ve raporların da hazırlandığı durumlarda faydalıdır.
43. Onaylanmış bütçe kapsamındaki kuruluşlar malî tabloların notlarında belirtilir.
44. Devlet muhasebesi standartları kontrol edilen tüm kaynakların konsolide edilerek malî tablolar hazırlanmasını ve sunulmasını gerektirir. Tüm genel yönetim düzeyinde, standartlara göre hazırlanan malî tablolar, bütçede yer alan kuruluşları ve yönetim tarafından kontrol edilen kuruluşları içerir. Ancak, istatistiksel raporlama modeline uygun olarak hazırlanan onaylanmış bütçeler ticari veya piyasa bazında yönetim tarafından üstlenilmiş işlemleri içermese de bütçelenen ve gerçekleşen tutarlar karşılaştırma esasında sunulur. Bütçe kapsamındaki kuruluşların açıklanması, kuruluşun faaliyetlerinin ne ölçüde onaylanmış bütçe çerçevesinde olduğunu ve bütçe kapsamındaki kuruluşun malî tabloda yansıtılan kuruluştan ne kadar farklı olduğunu kullanıcıların daha iyi anlamasını sağlar.

Karşılaştırma Esasına Göre Sunulan Gerçekleşen Tutarlar ile Malî Tablolarda Sunulan Gerçekleşen Tutarların Uyumlaştırılması

45. Malî tablo ve bütçenin karşılaştırma esasını üzerinde hazırlanmadığı durumlarda, bütçede karşılaştırma esasını üzerinde sunulan gerçekleşen tutarlar; usul ve esas, zamanlama ve kuruluş farklılıklarının bağımsız bir şekilde tanımlanması suretiyle, malî tablolarda sunulan aşağıdaki gerçekleşen tutarlarla uyumlaştırılır:
 - 1) Bütçe için tahakkuk esasını benimsenmişse, toplam gelirler, toplam giderler ve esas faaliyetlerden, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışları veya
 - 2) Bütçe için tahakkuk esasının dışındaki bir temel benimsenmişse, esas faaliyetlerden, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışları.Uyumlaştırma, bütçelenen ve gerçekleşen tutarların kıyaslandığı tablonun başlangıcında veya notlarında açıklanır.
46. Karşılaştırma esasını ile tutarlı olarak tanımlanan gerçekleşen tutarlar ile malî tablolarda gösterilen gerçekleşen tutar arasındaki farklar aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir:

- 1) Onaylanmış bütçenin, muhasebenin hazırlandığı esasın dışında bir esasa hazırlandığı durumda ortaya çıkan farklar. Örneğin, bütçenin nakit esasına veya uyarlanmış nakit esasına göre ve malî tabloların tahakkuk esasına göre hazırlandığı durumlarda,
- 2) Bütçe dönemi malî tablolarda yansıtılan raporlama döneminden farklı olduğunda ortaya çıkan zamanlama farkları,
- 3) Bütçenin, programları veya malî tabloların hazırlandığı birimin parçası olan birimleri hariç bıraktığında ortaya çıkan birim farkları.

Mali tabloların ve bütçenin sunumunda kullanılan biçim ve sınıflandırma şemalarında da farklılık olabilir.

47. Bütçe esasında gerçekleşen tutarlar ile malî tablolarda gösterilen tutarlar arasındaki farkların ana kaynaklarının uyumlaştırılması suretiyle belirlenmesi, hesap verme yükümlülüğünün daha iyi yerine getirilmesini sağlar. Bu standart, bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırmasında sunulan genel toplam ve alt-toplamların veya her bir kalemin malî tablolardaki eş değer tutarlarla uyumlaştırılmasını engellemez.
48. Bütçe ve malî tablolar için aynı muhasebe esasını kullanan bazı kuruluşların, bütçedeki gerçekleşen tutarlar ile malî tablolar arasındaki eş değer tutarlar arasındaki farkları tanımlaması gerekir. Bu, bütçenin aynı dönem için hazırlandığı, aynı kuruluşları içerdiği ve malî tablolarla aynı sunum biçiminin kabul edildiği durumlarda ortaya çıkar. Bu tür durumlarda, uyumlaştırmaya gerek yoktur. Ancak bazı kuruluşlar bütçe ve malî tablolar için aynı muhasebe esasını kullandıkları halde, raporlama yapan birim veya raporlama dönemi itibarıyla, örneğin onaylanmış bütçede malî tabloda kullanılan farklı bir sınıflandırma veya sunum biçimi kullanılıyor olabilir; bu durumda bütçe, kuruluşun ticari olmayan faaliyetlerini içerebilir veya bu bütçe çok yıllık bir bütçe olabilir. Ya da aynı muhasebe esasıyla hazırlanmış, ama sunum, zamanlama ve kuruluş farklılıkları içeren durumlar söz konusu olabilir. Böylesi durumlarda uyumlaştırma gerekir.
49. Onaylanmış bütçe için nakit esaslı muhasebe sistemini (veya uyarlanmış nakit veya uyarlanmış tahakkuk esaslı muhasebe sistemini) ve malî tabloları için tahakkuk esaslı muhasebe sistemini kullanan kuruluşlar için, bütçe tutarları ile gerçekleşen tutarların karşılaştırıldığı tabloda sunulan genel toplam, nakit akış tabloları konulu standart uyarınca hazırlanan nakit akışı tablosunda sunulan esas faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden gelen net nakit akışlarıyla uyumlaştırılır.
50. Bu Standartın öngördüğü gerekliliklere göre daha önceki dönemler için hazırlanmış karşılaştırmalı bilgilerin sunumu gerekmez.
51. Bu Standart, onaylanmış bütçelerini kamuoyuna açıklayan kuruluşların, bütçelenen tutarlar ile gerçekleşen tutarların karşılaştırmasını malî tablolara eklemesini gerektirir. Bu Standart, önceki dönemin gerçekleşenleri ile önceki dönemin bütçesinin karşılaştırmasını öngörmediği gibi, bunların arasındaki farkların açıklamasına mevcut dönemin malî tablolarında yer verilmesini de gerektirmez.

Yürürlük Tarihi ve Diğer Hususlar

52. Bu Standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) tarafından yayımlanan ve 2015 yılının Mayıs ayı itibarıyla yürürlükte olan bütçe bilgilerinin malî tablolarda sunulması konulu standarttan (IPSAS 24) yararlanılarak hazırlanmıştır.
53. Bu Standart, Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun izni ve onayı olmadan çoğaltılamaz, çevirisi yapılamaz, dağıtılamaz ve yayımlanamaz. Kaynak gösterilmeksizin alıntı yapılamaz.
54. Bu Standart, Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idarelerince uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.