

## **INTRODUCCIÓN A LAS NORMAS CONTABLES DEL SECTOR PÚBLICO INTERNACIONAL**

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores desarrolla normas contables para las entidades del sector público denominadas Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP). El IPSASB reconoce las importantes ventajas de lograr una información financiera coherente y comparable entre diferentes jurisdicciones y considera que las NICSP desempeñarán un papel fundamental para hacer que tales ventajas se materialicen.

El IPSASB emite NICSP que tratan de la información financiera según la base contable de acumulación (o devengo) y de efectivo. Las NICSP según la base contable de acumulación (o devengado) están basadas en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) cuando los requisitos de estas Normas sean aplicables al sector público. También tratan de aspectos de la información financiera con propósitos especiales que no son abordados en las NIIF.

La adopción de las NICSP por parte de los gobiernos mejorará tanto la calidad como la comparabilidad de la información financiera presentada por las entidades del sector público alrededor del mundo. El IPSASB reconoce el derecho de las administraciones públicas y de los emisores de normas nacionales a establecer normas contables y guías para la información financiera en sus jurisdicciones. El IPSASB recomienda la adopción de las NICSP y la armonización de los requisitos nacionales con las NICSP. Se debe señalar que los estados financieros cumplen con las NICSP sólo si cumplen con todos los requisitos de cada NICSP que les sea aplicable.

# NICSP 24—PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN DEL PRESUPUESTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

## ÍNDICE

	Párrafos
Introducción .....	IN1-IN9
Objetivo .....	1
Alcance .....	2-6
Definiciones .....	7-13
Presupuestos Aprobados .....	8-10
Presupuesto Inicial y Final .....	11-12
Importes Reales .....	13
Presentación de una Comparación de Importes Presupuestados y Realizados ...	14-38
Presentación e Información a Revelar .....	21-24
Nivel de Agregación .....	25-28
Cambios del Presupuesto Inicial al Final. ....	29-30
Bases Comparables .....	31-36
Presupuestos Plurianuales. ....	37-38
Información a Revelar en las Notas sobre la Base Presupuestaria, Periodo y Alcance .....	39-46
Conciliación de los Importes Reales según una Base Comparable y Real	
Importes en los estados financieros .....	47-53
Fecha de Vigencia .....	54-55
Guía de implementación – Ejemplos ilustrativos y Fundamentos de las Conclusiones	

Información del Presupuesto en los Estados Financieros” (NICSP 24) se recoge en los párrafos 1-55. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 24 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las Conclusiones y el “Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.” La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 3, “Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores” suministra una base para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

## Introducción

### Razones para emitir la NICSP

- IN1. La mayoría de los gobiernos preparan y emiten sus presupuestos financieros como documentos públicos, o los hacen públicamente disponibles de cualquier otro modo. Los documentos del presupuesto son distribuidos y promovidos extensamente. El presupuesto refleja las características financieras de los planes del gobierno para el siguiente periodo, es una herramienta clave para la gestión y control financieros, y es el componente central del proceso que mantiene la supervisión del gobierno y parlamentaria (o similar) de las dimensiones financieras de las operaciones.
- IN2. Además, puede requerirse que algunas entidades individuales pongan a disposición pública su presupuesto(s) aprobado(s), o que puedan elegir hacerlo. En tales casos, la entidad también tendrá la obligación de rendir cuentas públicamente de su rendimiento con respecto al presupuesto(s) aprobado y del cumplimiento del mismo.
- IN3. Con anterioridad a la emisión de esta Norma Internacional Contable del Sector Público (NICSP), la NICSP 1 “Presentación de Estados Financieros” recomendaba, pero no requería, la inclusión en los estados financieros de una comparación con los importes presupuestados cuando los estados financieros y el presupuesto se elaboran según la misma base. Sin embargo, el presupuesto para el que la entidad tiene la obligación pública de rendir cuentas podría no ser preparado o presentado según las mismas bases que los estados financieros. En esas circunstancias la NICSP 1 no requería o recomendaba la revelación de una comparación con el presupuesto, ni proporcionaba guías sobre los detalles a revelar o la manera de presentación si una entidad eligió hacer esta comparación.
- IN4. Esta Norma identifica la información a revelar que tiene que ser hecha por entidades que tienen la obligación pública de rendir cuentas de su cumplimiento con el presupuesto aprobado y su rendimiento con respecto al mismo, tanto si el presupuesto y los estados financieros se preparan y presentan según la misma base como si no lo hace.

### Principales Aspectos de la NICSP

#### Aplicabilidad

- IN5. La Norma se aplica a entidades del sector público que ponen a disposición pública su presupuesto(s) aprobado, si/sea de acuerdo con los requerimientos del órgano legislativo u otros requerimientos normativos impuestos sobre la entidad o según una base voluntaria para mejorar la transparencia de su información financiera. Requiere que estas entidades hagan ciertas revelaciones sobre el presupuesto e importes reales en sus estados financieros u otros informes. No requiere que las entidades del

sector público pongan a disposición pública sus presupuestos aprobados, ni específica requerimientos para la formulación o presentación de presupuestos aprobados que son puestos a disposición pública.

### **Información a Revelar**

- IN6. Esta Norma requiere que los estados financieros de las entidades del sector público que ponen a disposición pública su presupuesto aprobado incluyan:
- (a) Una comparación de los importes reales con los importes del presupuesto inicial y final. Esta comparación tiene que hacerse según la misma base contable que la adoptada para el presupuesto, incluso si esa base es diferente de la base adoptada para los estados financieros. Esta Norma utiliza el término “realizado” o “importe real” para describir los importes que resultan de la ejecución del presupuesto. En algunas jurisdicciones, “realización del presupuesto,” “ejecución del presupuesto” o términos similares pueden utilizarse con el mismo significado que “realizado,”
  - (b) Una explicación de las diferencias materiales entre los importes del presupuesto y realizados, a menos que tal explicación se incluya en otros documentos públicos emitidos junto con los estados financieros; y
  - (c) Una conciliación de los importes reales según una base del presupuesto, con los importes reales presentados en los estados financieros, cuando la base contable y del presupuesto difieren.
- IN7. Esta NICSP permite que la comparación de los importes del presupuesto y los realizados sea hecha en los estados financieros, como columnas adicionales del presupuesto en los estados financieros principales solo cuando los estados financieros y el presupuesto se preparen según una base comparable.
- IN8. Esta NICSP también requiere revelar información sobre una explicación de las razones para las diferencias entre el presupuesto inicial y final, incluyendo si esas diferencias surgen de redistribuciones dentro del presupuesto o de otros factores tales como cambios en la política, desastres naturales u otros sucesos imprevistos. Estas revelaciones pueden ser hechas en las notas a los estados financieros o en un informe emitido antes, junto con, o al mismo tiempo que, los estados financieros.
- IN9. No se requiere la revelación de información comparativa con respecto al periodo anterior, para la información a revelar especificada por esta NICSP.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL  
SECTOR PÚBLICO NICSP 24**

**PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN DEL PRESUPUESTO  
EN LOS ESTADOS FINANCIEROS**

### Objetivo

1. Esta Norma requiere que se incluya una comparación de los importes del presupuesto y los importes reales que surgen de la ejecución del presupuesto en los estados financieros de las entidades a las que se les requiere, o eligen, poner a disposición pública su presupuesto aprobado y por el cual, por esa razón, tienen la obligación pública de rendir cuentas. La Norma también requiere la revelación de una explicación sobre las razones de las diferencias materiales entre el presupuesto y los importes reales. El cumplimiento con los requerimientos de esta Norma asegurará que las entidades del sector público cumplen con sus obligaciones de rendición de cuentas y aumentará la transparencia de sus estados financieros al demostrar el cumplimiento con el presupuesto aprobado sobre el que tienen la obligación pública de rendir cuentas y, cuando el presupuesto y los estados financieros se preparan según las mismas bases, su rendimiento financiero para conseguir los resultados presupuestados.

### Alcance

2. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengado), aplicará la presente Norma.**
3. **Esta Norma se aplica a entidades del sector público, excepto a de empresas públicas, a las que se requiere o eligen poner a disposición pública su presupuesto aprobado.**
4. Esta Norma no requiere que los presupuestos aprobados sean puestos a disposición pública, ni requiere que los estados financieros revelen información sobre, o hagan comparaciones con, los presupuestos aprobados que no son puestos a disposición pública.
5. En algunos casos, los presupuestos aprobados son compilados para incluir todas las actividades controladas por una entidad del sector público. En otros casos, puede requerirse que los presupuestos aprobados separados sean puestos a disposición pública para ciertas actividades, grupos de actividades o entidades incluidas en los estados financieros de un gobierno u otra entidad del sector público. Esto puede ocurrir cuando, por ejemplo, los estados financieros de un gobierno incluyen agencias o programas gubernamentales que tienen autonomía de operación y preparan sus propios presupuestos, o cuando un presupuesto se prepara solo para el sector gobierno general en su conjunto global. Esta Norma se aplica a todas las entidades que presentan estados financieros, cuando los presupuestos aprobados para la entidad, o componentes del mismo, son puestos a disposición pública.

6. El “Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público” emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) explica que las empresas públicas (EP) aplican las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Las EP se definen en la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 1 “Presentación de Estados Financieros.”<sup>1</sup>

### Definiciones

7. Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifica:

**Base contable** (Accounting basis) significa la base contable de acumulación (o devengado) o de efectivo tal como se define la base de acumulación (o devengado) en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público y la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público de Base de Efectivo.

**Presupuesto anual** (Annual budget) significa un presupuesto aprobado para un año. No incluye estimaciones futuras publicadas o proyecciones para periodos posteriores al periodo del presupuesto.

**Asignación presupuestaria** (Appropriation) una autorización concedida por un organismo legislativo para asignar fondos para los propósitos especificados por la autoridad legislativa o similar.

**Presupuesto aprobado** (Approved budget) significa la autorización de desembolso derivada de leyes, leyes de asignación presupuestaria, ordenanzas del gobierno y otras decisiones relacionadas con los ingresos o cobros anticipados del periodo presupuestario.

**Base presupuestaria** (Budgetary basis) significa la base contable de acumulación (devengado), de efectivo u otra base contable adoptada en el presupuesto que ha sido aprobada por el órgano legislativo.

**Base comparable** (Comparable basis) significa los importes reales presentados según la misma base contable, y la misma base de clasificación, para las mismas entidades y para el mismo periodo que el presupuesto aprobado.

**Presupuesto final** (Final budget) es el presupuesto inicial ajustado por todas las reservas, importes remanentes, transferencias, distribuciones, asignaciones de suplementos presupuestarios y otros cambios legislativos autorizados, o autorizaciones similares, aplicables al periodo del presupuesto.

---

<sup>1</sup> El IPSASB ha mejorado y emitido nuevamente una serie de NICSP. Una referencia a una NICSP en esta Norma se refiere a la NICSP mejorada emitida en diciembre de 2006.

**El presupuesto plurianual (Multi-year budget) es un presupuesto aprobado para más de un año. No incluye las estimaciones o proyecciones futuras publicadas para periodos posteriores al periodo del presupuesto.**

**Presupuesto inicial (Original budget) es el presupuesto aprobado inicialmente para el periodo del presupuesto.**

**En esta Norma se utilizan términos definidos en otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público con el mismo significado que en esas otras Normas, y son reproducidas en el Glosario de Términos Definidos que se publica separadamente.**

#### **Presupuestos aprobados**

8. Un presupuesto aprobado según se define en esta Norma refleja los ingresos previstos o cobros que se espera surjan en el período del presupuesto anual o plurianual basado en los planes actuales y las condiciones económicas previstas durante ese período de presupuesto, y los gastos o desembolsos aprobados por un órgano legislativo, que es la autoridad legislativa u otra autoridad relevante. Un presupuesto aprobado no es una estimación futura o una proyección basada en suposiciones sobre sucesos futuros y posibles acciones de la gerencia que no se espera que necesariamente tengan lugar. De forma similar, un presupuesto aprobado difiere de la información financiera futura que puede ser en forma de una previsión, una proyección o una combinación de ambas, por ejemplo, una previsión de un año más una proyección a cinco años.
9. En algunas jurisdicciones, los presupuestos pueden aprobarse transformarse en ley como parte del proceso de aprobación. En otras jurisdicciones, la aprobación puede proporcionarse sin que el presupuesto llegue a ser una ley. Cualquiera que sea el proceso de aprobación, la característica clave de los presupuestos aprobados es que la autoridad para retirar fondos de la hacienda del gobierno u organismo similar, para los propósitos acordados e identificados, sea suministrada por un órgano legislativo superior u otra autoridad competente. El presupuesto aprobado establece la autorización de desembolso para las partidas especificadas. La autorización de desembolso generalmente se considera el límite legal dentro del que una entidad debe operar. En algunas jurisdicciones, el presupuesto aprobado para el que la entidad tendrá la obligación de rendir cuentas puede ser el presupuesto inicial y en otras puede ser el presupuesto final.
10. Si un presupuesto no se aprueba antes del comienzo del periodo del presupuesto, el presupuesto inicial es el presupuesto que fue aprobado primero para su aplicación en el año del presupuesto.

**Presupuesto inicial y final**

11. El presupuesto inicial puede incluir importes residuales asignados automáticamente, transferidos de años anteriores por ley. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones los procesos presupuestarios gubernamentales incluyen una disposición legal que requiere el traslado automático a períodos posteriores de asignaciones para cubrir compromisos del año anterior. Los compromisos incluyen posibles pasivos futuros basados en un acuerdo contractual corriente. En algunas jurisdicciones, hacerse referencia a ellos como obligaciones o compromisos firmes e incluir órdenes de compra pendientes y contratos en los que los bienes o servicios no se hayan recibido todavía.
12. Las asignaciones presupuestarias complementarias pueden ser necesarias cuando el presupuesto inicial no previó adecuadamente los requerimientos de desembolso que surgen, por ejemplo, de guerras o desastres naturales. Además, puede haber una insuficiencia en los ingresos presupuestados durante el periodo, y pueden ser necesarias las transferencias internas entre los encabezamientos presupuestarios o líneas de partida para acomodar los cambios en las prioridades de financiación durante el período fiscal. En consecuencia, puede ser necesario recortar los fondos asignados a una entidad o actividad pueden necesitar recortarse sobre el importe inicialmente asignado para el periodo, para mantener la disciplina fiscal. El presupuesto final incluye todos esos cambios y modificaciones autorizados.

**Importes reales**

13. Esta Norma Internacional del Contabilidad del Sector Público utiliza el término “realizado” o “importe real” para describir los importes que resultan de la ejecución del presupuesto. En algunas jurisdicciones, pueden utilizarse los términos “realización del presupuesto,” “ejecución presupuestaria” o expresiones similares con el mismo significado que “realizado” o “importe real.”

**Presentación de una comparación de importes presupuestados y realizados**

14. **Sujeto a los requerimientos del párrafo 21, una entidad presentará una comparación de los importes del presupuesto para el que tiene la obligación pública de rendir cuentas y los importes reales, ya sea como un estado financiero adicional separado o como columnas adicionales del presupuesto en los estados financieros actualmente presentados de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. La comparación de los importes del presupuesto y los realizados presentará separadamente para cada nivel de supervisión legislativa:**
  - (a) **Los importes iniciales y finales del presupuesto;**
  - (b) **Los importes reales según una base comparable; y**

**(c) Por medio de una nota de información a revelar, una explicación de las diferencias materiales entre el presupuesto por el que la entidad tiene la obligación pública de rendir cuentas y los importes reales, a menos que esta explicación se incluya en otros documentos públicos emitidos junto con los estados financieros y se hará una referencia cruzada a esos documentos en las notas.**

15. La presentación en los estados financieros de los importes iniciales y finales del presupuesto según una base comparable con el presupuesto que se pone a disposición pública, completará el ciclo de rendición de cuentas permitiendo a los usuarios de los estados financieros identificar si los recursos se obtuvieron y utilizaron de acuerdo con el presupuesto aprobado. Las diferencias entre los importes reales y los importes del presupuesto, tanto sobre el presupuesto inicial o como sobre el final (a menudo referidas como la “variación” en la contabilidad), pueden presentarse también en los estados financieros para completar la información.
16. Una explicación de las diferencias materiales entre los importes reales y los importes del presupuesto ayudará a los usuarios a comprender las razones para las desviaciones materiales del presupuesto aprobado para el que la entidad tiene la obligación pública de rendir cuentas.
17. Se puede requerir a una entidad, o ésta puede elegir, poner a disposición pública su presupuesto inicial, su presupuesto final o ambos, su presupuesto inicial y final. En circunstancias en las que se requiere que ambos, el presupuesto inicial y final, se pongan a disposición pública, la legislación, regulación u otra normativa normalmente proporcionará guías sobre si se requiere de acuerdo con el párrafo 14 (c) una explicación de las diferencias materiales entre los importes del presupuesto inicial o realizado y los importes del presupuesto final. En ausencia de cualquiera de estas guías, las diferencias materiales pueden determinarse con referencia a, por ejemplo, las diferencias entre el presupuesto realizado e inicial para centrarse en el rendimiento con respecto al presupuesto inicial, o diferencias entre el presupuesto realizado y final para centrarse en el cumplimiento con el presupuesto final.
18. En muchos casos, el presupuesto final y el importe real serán los mismos. Esto se debe a que la ejecución del presupuesto se controla durante el periodo sobre el que se informa y el presupuesto inicial se revisa progresivamente para reflejar las condiciones cambiantes, circunstancias cambiantes y experiencias durante el periodo sobre el que se informa. El párrafo 29 de esta Norma requiere la revelación de una explicación sobre las razones de los cambios entre el presupuesto inicial y final. Esas informaciones a revelar, junto con las informaciones a revelar requeridas por el párrafo 14 anterior, asegurarán que las entidades que ponen a disposición pública su presupuesto aprobado tienen la obligación pública de rendir cuentas de su rendimiento con respecto al presupuesto aprobado relevante y cumplimiento con el mismo.

19. Junto con los estados financieros normalmente se emiten un documento de comentarios y análisis de la dirección, un resumen de operaciones y otros informes públicos que proporcionan comentarios sobre el rendimiento y logros de la entidad durante el periodo sobre el que se informa, incluyendo explicaciones de cualquier diferencia material de los importes del presupuesto. De acuerdo con el párrafo 14(c) de esta Norma, se incluirá en las notas a los estados financieros una explicación de las diferencias materiales entre los importes realizados y del presupuesto, a menos que se incluyan en otros informes o documentos públicos emitidos junto con los estados financieros, y que las notas a los estados financieros identifiquen los informes o documentos en los que puede encontrarse la explicación.
20. Cuando los presupuestos aprobados solo se ponen a disposición pública para algunas de las entidades o actividades incluidas en los estados financieros, los requerimientos del párrafo 14 se aplicarán solo a las entidades o actividades reflejadas en el presupuesto aprobado. Esto significa que cuando, por ejemplo, se prepara un presupuesto solo para el sector gobierno general de un gobierno en su conjunto que informa, las informaciones a revelar requeridas por el párrafo 14 se harán sólo con respecto al sector gobierno general del gobierno en su conjunto.

#### **Presentación e Información a Revelar**

21. **Una entidad presentará una comparación de los importes del presupuesto y realizados como columnas adicionales del presupuesto en los estados financieros principales solo cuando los estados financieros y el presupuesto se preparen según una base comparable.**
22. Las comparaciones de los importes del presupuesto y realizados pueden presentarse en un estado financiero separado (“estado de comparación de los importes del presupuesto y realizados” o un estado titulado de forma similar) incluido en el conjunto completo de estados financieros según especifica la NICSP 1. De forma alternativa, cuando los estados financieros y el presupuesto se preparan según una base comparable –es decir, en la misma base contable para la misma entidad y periodo sobre el que se informa, y adopta la misma estructura de clasificación – pueden añadirse columnas adicionales a los estados financieros principales presentados de acuerdo con las NICSP. Estas columnas adicionales identificarán los importes del presupuesto inicial y final y, si la entidad así lo elige, las diferencias entre los importes del presupuesto y los realizados.
23. Cuando el presupuesto y los estados financieros no se preparan con bases comparables, se presenta por separado un estado de Comparación de los Importes Presupuestados y Realizados. En estos casos, para asegurar que los lectores no malinterpretan la información financiera preparada con diferentes bases, los estados financieros pueden ser útiles para aclarar que las bases

presupuestarias y contables difieren y el Estado de Comparación de los Importes Presupuestados y Realizados se prepara con base presupuestaria.

24. En aquellas jurisdicciones donde los presupuestos se preparan con base de acumulación (o devengado) y se incluye un conjunto completo de estados financieros, se pueden añadir columnas adicionales del presupuesto a todos los estados financieros principales requeridos por las NICSP. En algunas jurisdicciones, los presupuestos preparados según la base de acumulación (o devengado) puede presentarse como una parte de los estados financieros principales que comprenden un conjunto completo de estados financieros según se especifica por las NICSP –por ejemplo, el presupuesto puede ser presentado como un estado de rendimiento financiero o como un estado de flujos de efectivo, con la información adicional proporcionada en cuadros de apoyo. En estos casos, las columnas presupuestarias adicionales pueden ser incluidas en los estados financieros principales que también se adoptan para la presentación del presupuesto.

### Nivel de Agregación

25. Los documentos presupuestarios pueden proporcionar un gran detalle sobre actividades particulares, programas o entidades. Estos detalles frecuentemente se agregan en clases más amplias bajo “encabezamientos presupuestarios,” “clasificaciones presupuestarias” o “rúbricas presupuestarias” comunes para su presentación a, y aprobación por, la legislatura u otro cuerpo de autoridad. La revelación de información presupuestaria y real coherente con dichas categorías más amplias y encabezamientos o rúbricas presupuestarias asegurará que las comparaciones se hagan al nivel que el cuerpo supervisor legislativo u otra autoridad identifica en los documentos presupuestarios.
26. La NICSP 3, “Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores” requiere que los estados financieros proporcionen información que cumpla un número de características cualitativas, incluyendo que la información sea:
- (a) Relevante para el proceso de toma de decisiones de los usuarios; y
  - (b) Fiable, en el sentido de que los estados financieros:
    - (i) presenten de forma fidedigna la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad;
    - (ii) reflejen la esencia económica de las transacciones, otros eventos y condiciones y no simplemente su forma legal;
    - (iii) son neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos;
    - (iv) son prudentes; y
    - (v) están completos en todos sus aspectos significativos.

27. En algunos casos, se puede necesitar que se agregue la información financiera detallada incluida en los presupuestos aprobados para la presentación de los estados financieros de acuerdo con los requerimientos de esta Norma. Esta agregación puede ser necesaria para evitar un exceso de información y reflejar los niveles relevantes de supervisión del órgano legislativo u otra autoridad. Determinar el nivel de agregación implicará un juicio profesional. Ese juicio se aplicará en el contexto del objetivo de esta Norma y las características cualitativas de la presentación de información financiera como se señala en el párrafo 26 anterior y en el Apéndice B de la NICSP 1, que resume las características cualitativas de la presentación de información financiera.
28. La información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre logros en los servicios, puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros. Se recomienda incluir una referencia a dichos documentos en los estados financieros, en particular relacionar los datos presupuestarios y reales con los datos presupuestarios no financieros y logros de los servicios.

#### **Cambios del presupuesto inicial al final.**

29. **Una entidad presentará una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de redistribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores:**
  - (a) **A través de la revelación de notas en los estados financieros; o**
  - (b) **En un informe emitido antes, al mismo tiempo, o junto con los estados financieros, e incluirá una referencia al informe en las notas a los estados financieros.**
30. El presupuesto final incluirá todos los cambios aprobados por acciones legislativas u otras autoridades designadas para revisar el presupuesto inicial. En coherencia con los requerimientos de esta Norma, una entidad del sector público puede incluir en las notas a los estados financieros o en un informe por separado emitido antes, junto con, o al mismo tiempo que los estados financieros, una explicación de los cambios entre el presupuesto inicial y final. Dicha explicación incluirá, por ejemplo, si los cambios surgen como consecuencia de redistribuciones dentro de los parámetros del presupuesto inicial o como consecuencia de otros factores, como cambios en el conjunto de parámetros presupuestarios, incluyendo cambios en la política gubernamental. Estas revelaciones habitualmente se hacen en un documento de comentarios y análisis de la dirección o informe similar sobre las operaciones junto con los estados financieros, pero no como parte de éstos. Estas revelaciones pueden incluirse también en los informes de realización del presupuesto emitidos por el gobierno para informar sobre la ejecución del presupuesto. Cuando las revelaciones se realizan en informes separados en

lugar de en los estados financieros, las notas a los estados financieros incluirán una referencia al informe.

### **Bases comparables**

31. **Todas las comparaciones de los importes presupuestados y reales se presentarán sobre bases comparables al presupuesto.**
32. La comparación de los importes presupuestados y reales se presentará con las mismas bases contables (base de acumulación (o devengado), efectivo u otra base), con la misma base de clasificación y para las mismas entidades y periodo que el presupuesto aprobado. Esto asegurará que la información revelada sobre el cumplimiento del presupuesto en los estados financieros está con la misma base que el propio presupuesto. En algunos casos, esto puede implicar presentar una comparación entre el presupuesto y lo realizado con diferentes bases de contabilización, para diferentes grupos de actividades y diferente presentación o formato de clasificación que los adoptados para los estados financieros.
33. Los estados financieros consolidan entidades y actividades controladas por la entidad. Como se indica en el párrafo 5, se pueden aprobar presupuestos separados y ponerse a disposición pública para entidades individuales o actividades particulares que forman parte de los estados financieros consolidados. Cuando ocurre esto, los presupuestos separados pueden compilarse nuevamente para su presentación en los estados financieros de acuerdo con los requerimientos de esa Norma. Cuando esta nueva compilación tenga lugar, no implicará cambios o revisiones en los presupuestos aprobados. Esto es porque la Norma requiere una comparación de los importes reales con los importes presupuestarios aprobados.
34. Las entidades pueden adoptar diferentes bases contables para la preparación de sus estados financieros y de sus presupuestos aprobados. Por ejemplo, un gobierno puede adoptar la base de acumulación (o devengado) para sus estados financieros y la base de efectivo para su presupuesto. Además, los presupuestos pueden centrarse en, o incluir información sobre, compromisos para gastar fondos en el futuro y cambios en dichos compromisos, mientras que los estados financieros informarán sobre activos, pasivos, activos netos/patrimonio neto, ingresos, gastos y otros cambios en los activos/patrimonio neto y flujos de efectivo. Sin embargo, la entidad que presupuesta y la entidad que presenta la información financiera son normalmente la misma. De forma similar, el periodo para el que se prepara el presupuesto y la base de clasificación adoptada para el presupuesto normalmente estarán reflejados en los estados financieros. Esto asegurará que los registros del sistema contable y los informes de información financiera estén de forma que se facilite la comparación de los datos presupuestarios y reales para fines de gestión y rendición de cuentas – por ejemplo, para seguir la evolución la ejecución del presupuesto durante el periodo presupuestario y

para informar al gobierno, al público y a otros usuarios de forma relevante y en un tiempo razonable.

35. En algunas jurisdicciones, los presupuestos pueden prepararse con base de efectivo o base de acumulación (o devengado) en coherencia con el sistema de información estadístico que incluya a las entidades y las actividades diferentes de aquellas que se incluyen en los estados financieros. Por ejemplo, los presupuestos que se preparan para cumplir con un sistema de información estadístico pueden centrarse en el sector gobierno general e incluir solo a las entidades que cumplan funciones “fundamentales” o “no de mercado” del gobierno como su principal actividad, mientras que los estados financieros informan sobre todas las actividades controladas por un gobierno, incluyendo las actividades comerciales del gobierno. La NICSP 22, “Revelación de Información Financiera del Sector Gobierno General” especifica los requerimientos para la revelación de notas en la información financiera sobre el sector general del gobierno del sector gubernamental en su conjunto que adopta la base de acumulación (o /devengado) para la contabilidad y elige realizar dichas revelaciones. En muchos casos, las revelaciones realizadas de acuerdo con la NICSP 22 incluirán las mismas entidades, actividades y criterios de clasificación a los adoptados en los presupuestos preparados en coherencia con el sector gobierno general tal y como se define en los modelos de presentación estadísticos. En estos casos, las revelaciones realizadas de acuerdo con la NICSP 22 también facilitarán las revelaciones requeridas en esta Norma.
36. En los modelos de presentación estadísticos, el sector gobierno general puede incluir los niveles gobierno nacional, regional/provincial y local. En algunas jurisdicciones, el gobierno nacional puede controlar los gobiernos regionales/provinciales y locales, consolidar estos gobiernos en sus estados financieros y desarrollar, y requerir que esté a disposición pública, un presupuesto aprobado que incluya los tres niveles de gobierno. En estos casos, los requerimientos de esta Norma se aplicarán a los estados financieros de dichas entidades gubernamentales nacionales. Sin embargo, cuando un gobierno nacional no controle los gobiernos regionales/provinciales o locales, sus estados financieros no consolidarán los gobiernos regionales/provinciales o locales. En su lugar, se prepararán estados financieros separados para cada nivel de gobierno. Los requerimientos de esta Norma sólo se aplican a los estados financieros de las entidades gubernamentales cuando los presupuestos aprobados por las entidades y las actividades que éstas controlan, o de sus subsecciones, se hacen públicamente disponibles.

### **Presupuestos plurianuales**

37. Algunos gobiernos y otras entidades aprueban y hacen públicamente disponibles presupuestos plurianuales, en lugar de presupuestos anuales separados. Convencionalmente, los presupuestos plurianuales incluyen una serie de presupuestos anuales o de objetivos presupuestarios anuales. El

presupuesto aprobado para cada uno de los periodos anuales que lo componen refleja la aplicación de las políticas presupuestarias asociadas con el presupuesto plurianual para ese periodo concreto. En algunos casos, el presupuesto plurianual proporciona un traslado al futuro de las asignaciones presupuestarias no utilizadas en un único año.

38. Los gobiernos y otras entidades con presupuesto plurianual pueden tener diferentes enfoques para determinar su presupuesto inicial y final, dependiendo en cómo se apruebe su presupuesto. Por ejemplo, un gobierno puede aprobar un presupuesto bianual que contienen dos presupuestos anuales aprobados, en el que se puede identificar un presupuesto aprobado inicial y final para cada período anual. Si las asignaciones presupuestarias no utilizadas del primer año del presupuesto bianual se autorizan legalmente para ser gastadas en el segundo año, el presupuesto “inicial” del segundo año del período se verá aumentado por dichas cantidades “traspasadas.” En los casos excepcionales en los que un gobierno apruebe un presupuesto bianual o plurianual que no separe específicamente los importes presupuestarios entre los periodos anuales, serán necesarios juicios profesionales para identificar qué importes son atribuibles a cada periodo anual al determinar los presupuestos anuales para los objetivos de esta Norma. Por ejemplo, el presupuesto aprobado inicial y final para el primer año de un presupuesto bianual incluirá cualquier adquisición de capital aprobada para el periodo bianual que tenga lugar durante el primer año, junto con el importe del ingreso recurrente y las partidas de desembolso atribuibles a dicho año. Los importes no gastados del primer periodo anual serían incluidos en el presupuesto “inicial” para el segundo periodo anual y dicho presupuesto junto con cualquier modificación dará lugar al presupuesto final para el segundo año. Cuando se adoptan presupuestos plurianuales, se aconseja proporcionar la revelación de notas adicionales sobre la relación entre los importes presupuestados y los reales durante el periodo presupuestario.

### **Información a Revelar en las notas sobre la Base Presupuestaria, Periodo y Alcance**

39. **Una entidad explicará en las notas a los estados financieros las bases presupuestarias y de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.**
40. Pueden existir diferencias entre la base contable (efectivo, acumulación (o devengado) u otras modificaciones de éstas) utilizada para la preparación y presentación del presupuesto y la base contable utilizada en los estados financieros. Estas diferencias pueden tener lugar cuando el sistema contable y el sistema presupuestario compilan información desde diferentes perspectivas –el presupuesto puede centrarse en flujos de efectivo, o en flujos de efectivo más ciertos compromisos, mientras que los estados financieros presentan flujos de efectivo e información de devengado.

41. Los esquemas de formato y clasificación adoptados para la presentación del presupuesto aprobado también pueden diferir de los formatos adoptados para los estados financieros. Un presupuesto aprobado puede clasificar las partidas con la misma base a la adoptada en los estados financieros, por ejemplo, por naturaleza económica (compensaciones a los empleados, utilización de bienes y servicios, etc.), o por función (sanidad, educación, etc.). De forma alternativa, el presupuesto puede clasificar las partidas por programas específicos (por ejemplo, reducción de la pobreza o control de enfermedades contagiosas) o componentes de los programas vinculados con objetivos de rendimiento de impacto (por ejemplo, estudiantes que se gradúan en educación terciaria u operaciones quirúrgicas realizadas por los servicios de emergencia de hospitales), que difieren de las clasificaciones adoptadas en los estados financieros. Además, un presupuesto recurrente para actividades continuadas (por ejemplo, educación o sanidad) puede aprobarse por separado de un presupuesto de capital para desembolsos de capital (por ejemplo, infraestructuras o edificios).
42. La NICSP 1 requiere que las entidades presenten en las notas a los estados financieros, información a cerca de las bases de preparación de los estados financieros y las políticas contables significativas adoptadas. La revelación de las bases presupuestaria y de clasificación adoptadas para la preparación y presentación de los presupuestos aprobados ayudará a los usuarios a entender mejor la relación entre el presupuesto y la información contable revelada en los estados financieros.
43. **Una entidad revelará en las notas de los estados financieros el periodo del presupuesto aprobado.**
44. Los estados financieros se presentan al menos anualmente. Las entidades pueden aprobar presupuestos para un período anual o para periodos plurianuales. La revelación del periodo cubierto por el presupuesto aprobado, cuando dicho periodo difiere del periodo de presentación adoptado para los estados financieros, ayudará a los usuarios de dichos estados financieros a entender mejor la relación entre los datos presupuestarios y las comparaciones presupuestarias con los estados financieros. La revelación del periodo cubierto por el presupuesto aprobado, cuando dicho periodo es el mismo periodo cubierto por los estados financieros, tendrá también un papel útil confirmatorio, en particular en aquellas jurisdicciones donde se preparan también presupuestos, estados financieros e informes intermedios.
45. **Una entidad identificará en las notas de los estados financieros las entidades incluidas en el presupuesto aprobado.**
46. Las NICSP requieren que las entidades preparen y presenten estados financieros que consoliden todos aquellos recursos controlados por la entidad. Al nivel del gobierno en su conjunto, los estados financieros preparados de acuerdo con las NICSP incluirán un presupuesto de las entidades

dependientes y de las EP controladas por el gobierno. Sin embargo, como se indicaba en el párrafo 35, los presupuestos aprobados preparados de acuerdo con los modelos de presentación estadísticos pueden no incluir operaciones del gobierno que son llevadas a cabo con base comercial o de mercado. En coherencia con los requerimientos del párrafo 31, los importes presupuestados y reales se presentarán en una base comparable. La revelación de las entidades incluidas en el presupuesto permitirá a los usuarios identificar en qué medida las actividades de la entidad están sujetas a un presupuesto aprobado y cómo difiere la entidad presupuestada de la reflejada en los estados financieros.

### **Conciliación de los importes reales con una base comparable y los importes reales de los estados financieros**

47. **Los importes reales presentados en una base comparable al presupuesto de acuerdo con el párrafo 31, cuando los estados financieros y el presupuesto no se preparan con una base comparable, se conciliarán con los cobros en efectivo totales y los pagos en efectivo totales identificando por separado cualquier diferencia en las bases, tiempo y entidad:**
- (a) **Si se adopta la base de acumulación (devengado) para el presupuesto, los ingresos totales, gastos totales y flujos de efectivo netos de las actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación; o**
  - (b) **Si se adopta una base distinta a la de acumulación (o devengado) para el presupuesto, los flujos de efectivo netos de las actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación.**

**La conciliación se revelará en el estado de comparación de los importes presupuestados y reales o en las notas a los estados financieros.**

48. Las diferencias entre los importes reales identificados en coherencia con la base comparable y los importes reales reconocidos en los estados financieros pueden ser útilmente clasificadas en las siguientes categorías:
- (a) Diferencias en las bases, que tienen lugar cuando el presupuesto aprobado se prepara con una base distinta a la base contable. Por ejemplo, cuando el presupuesto se prepara con base de efectivo o efectivo modificado y los estados financieros se preparan con base de acumulación (o devengado);
  - (b) Diferencias temporales, que tienen lugar cuando el periodo del presupuesto difiere del periodo de presentación reflejado en los estados financieros; y

- (c) Diferencias de las entidades, que tienen lugar cuando el presupuesto omite programas o entidades que son parte de la entidad para la cual se preparan los estados financieros.

También puede haber diferencias en los esquemas de formatos y clasificaciones adoptados para la presentación de los estados financieros y el presupuesto.

49. La conciliación requerida en el párrafo 47 de esta Norma permitirá a la entidad cumplir mejor con sus obligaciones de rendición de cuentas al identificar un mayor número de fuentes de diferencias entre los importes reales con base presupuestaria y los importes reconocidos en los estados financieros. Esta Norma no impide la conciliación de cada importe total principal o subtotal, o de cada clase de partida, presentados en comparación con los importes presupuestados y los reales con importes equivalentes de los estados financieros.
50. Para algunas entidades, que adopten la misma base contable para la presentación tanto de los documentos presupuestarios como de los estados financieros, sólo se requerirá identificar las diferencias entre los importes reales en el presupuesto y los importes equivalentes de los estados financieros. Esto sucederá cuando el presupuesto se prepare para el mismo periodo, incluyendo las mismas entidades y adoptando el mismo formato de presentación que en los estados financieros. En estos casos, no se requiere conciliación. Para otras entidades que adopten la misma base contable para el presupuesto y los estados financieros, puede haber diferencias en el formato de presentación, entidad que informa o periodo sobre el que se informa –por ejemplo, el presupuesto aprobado puede adoptar diferente formato de clasificación o presentación en los estados financieros, puede incluir sólo las actividades no comerciales de la entidad, o puede ser un presupuesto plurianual. Será necesaria una conciliación cuando haya diferencias en la presentación, periodicidad o entidades entre el presupuesto y los estados financieros preparados con la misma base contable.
51. Para aquellas entidades que utilicen la base de contabilización de efectivo (o efectivo modificado o acumulación (o devengado) modificado) para la presentación del presupuesto aprobado y la base de acumulación (o devengado) para sus estados financieros, los importes totales principales presentados en el estado de comparación entre presupuesto y realizado serán conciliados con los flujos de efectivo netos de las actividades de operación, flujos de efectivo netos de actividades de inversión y flujos de efectivo netos de actividades de financiación del mismo modo que se presentan en el estado de flujos de efectivo de acuerdo con la NICSP 2 “Estados de Flujos de Efectivo.”
52. **De acuerdo con los requerimientos de esta Norma, no se requiere la revelación de información comparativa con respecto al periodo anterior.**

53. Esta Norma requiere que se incluya una comparación de los importes presupuestados y reales en los estados financieros de las entidades que hacen públicamente disponible el presupuesto aprobado. No requiere la revelación de una comparación de los importes reales del periodo anterior con el presupuesto del periodo anterior, no requiere que las explicaciones relacionadas con las diferencias entre los importes reales y presupuestados del periodo anterior se revelen en los estados financieros del periodo actual.

### **Fecha de vigencia**

54. **Una entidad aplicará esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2009, revelará este hecho.**
55. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengado) tal como se define en las NICSP con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicara a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen con posterioridad a la fecha de adopción.

### **Guía de Implementación – Ejemplos ilustrativos**

*Esta Guía acompaña a la NICSP 24, pero no forma parte de la misma.*

- A. Estado de Comparación de los Importes Presupuestados y Realizados – presupuesto según la base de efectivo**
- B. Procedimiento de la Columna Adicional – presupuesto anual y estados financieros según la base de acumulación (o devengado)**
- C. Extracto de Revelación de Notas**
- D. Revelación de Notas Recomendadas: presupuesto bianual según la base de efectivo**

## A. Estado de Comparación de los Importes Presupuestados y Realizados

### Para el Gobierno XX para el año que termina el 31 de diciembre de 20XX Presupuesto sobre la Base de Efectivo (Clasificación de Pagos por Funciones)

Nota: Las bases presupuestarias y contables son diferentes. Este Estado de Comparación de los Importes Presupuestados y Realizados se prepara según la base del presupuesto.

(en unidades monetarias)	Importes Presupuestados		Importes Reales con Base Comparable	*Diferencia: Presupuesto Final y Realizado
	Inicial	Final		
<b>COBROS</b>				
Impuestos	X	X	X	X
Acuerdos de Ayuda				
Agencias Internacionales	X	X	X	X
Otras subvenciones y ayudas	X	X	X	X
Producto de : Préstamos	X	X	X	X
Producto : Disposición de planta y equipo	X	X	X	X
Actividades comerciales	X	X	X	X
Otros cobros	X	X	X	X
<b>Total Cobros</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>PAGOS</b>				
Sanidad	(X)	(X)	(X)	(X)
Educación	(X)	(X)	(X)	(X)
Orden público/seguridad nacional	(X)	(X)	(X)	(X)
Protección social	(X)	(X)	(X)	(X)
Defensa	(X)	(X)	(X)	(X)
Vivienda y bienestar social	(X)	(X)	(X)	(X)
Ocio, cultura y religión	(X)	(X)	(X)	(X)

\* La diferencia...” la columna no es requerida. Sin embargo, se puede incluir una comparación entre el presupuesto real y el inicial o el final, claramente identificado de forma apropiada.

(en unidades monetarias)	Importes Presupuestados		Importes Reales con Base Comparable	*Diferencia: Presupuesto Final y Realizado
	Inicial	Final		
Asuntos económicos	(X)	(X)	(X)	(X)
Otros	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Total Pagos</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>COBROS/(PAGOS) NETOS</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**B. Procedimiento de la Columna Adicional**

**Para el Gobierno YY para el año que termina el 31 de diciembre de 20XX  
Presupuesto Anual y Estados Financieros Adoptan la Base de Acumulación (o  
devengado)**

**(Ilustrado únicamente para el Estado de Rendimiento Financiero. Para otros estados  
financieros se adoptaría una presentación similar.)**

<b>Realizado 20XX-1</b>	(en unidades monetarias)	<b>Realizado 20XX</b>	<b>Presupue sto Final 20XX</b>	<b>Presupues to Inicial 20XX</b>	<b>*Diferencia : Presupuesto Inicial y Realizado</b>
	<b>Ingresos</b>				
X	Impuestos	X	X	X	X
X	Cuotas, multas, penalizaciones y licencias	X	X	X	X
X	Ingresos por transacciones con contraprestación	X	X	X	X
X	Transferencias de otros gobiernos	X	X	X	X
X	Otros ingresos	X	X	X	X
<b>X</b>	<b>Total ingresos</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
	<b>Gastos</b>				
(X)	Sueldos, salarios, beneficios a empleados	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Subvenciones y otros pagos por transferencias	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Suministros y material para consumo	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Gasto de depreciación/amortización	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Otros gastos	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Costos financieros	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>(X)</b>	<b>Total gastos</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
X	Participación en resultado/superávit de entidades asociadas	X	X	X	X

\* La diferencia...” la columna no es requerida. Sin embargo, se puede incluir una comparación entre el presupuesto real y el inicial o el final, claramente identificado de forma apropiada.

<b>Realizado 20XX-1</b>	(en unidades monetarias)	<b>Realizado 20XX</b>	<b>Presupue sto Final 20XX</b>	<b>Presupues to Inicial 20XX</b>	<b>*Diferencia : Presupuesto Inicial y Realizado</b>
<b>X</b>	<b>superávit/déficit del periodo</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
X	Atribuible a: Propietarios de la entidad controladora	X	X	X	X
X	Intereses minoritarios	X	X	X	X
<b>X</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

### C. Extracto de Revelación de Notas- para el Gobierno X

*(El Gobierno X presenta su presupuesto aprobado según la base contable de efectivo y los estados financieros sobre la base de acumulación (o devengado))*

1. El presupuesto se aprueba según la base contable de efectivo siguiendo una clasificación funcional. El presupuesto aprobado cubre el periodo fiscal que va desde el 1 de enero de 20XX al 31 de diciembre del 20XX e incluye todas las entidades del sector gobierno general. El sector gobierno general incluye todas las entidades identificadas como departamentos del gobierno en la nota xx (preparada de acuerdo con la NICSP 6, “Estados Financieros Consolidados y Separados”).
2. El presupuesto inicial fue aprobado por acción legislativa de (fecha) y debido al terremoto en la Región Septentrional de (fecha), mediante una acción legislativa de (fecha) se aprobó una asignación presupuestaria suplementaria de XXX de ayudas por desastres. Los objetivos y políticas del presupuesto inicial, y sus posteriores revisiones se explican con mayor detalle en los informes de Resumen de Operaciones y Presupuesto por Resultados, emitidos junto con los estados financieros.
3. El exceso de desembolso real sobre el presupuesto final del 15% (25% sobre el presupuesto inicial) para la función de Sanidad se debió a desembolsos por encima del nivel aprobado por acción legislativa en respuesta al terremoto. No hubo otras diferencias materiales entre el presupuesto aprobado final y los importes reales.
4. Las bases presupuestarias y contables difieren. Los estados financieros a nivel del gobierno en su conjunto se preparan sobre la base contable de acumulación (o devengado), utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los gastos en el estado de rendimiento financiero. Los estados financieros son estados consolidados que incluyen todas las entidades controladas, incluyendo las empresas públicas, para el periodo fiscal que va desde el 1 de enero de 20XX al 31 de diciembre del 20XX. Los estados financieros difieren del presupuesto, que se aprueba según la base contable de efectivo y que trata únicamente del sector gobierno general, lo que excluye las empresas públicas y otras entidades gubernamentales no de mercado y actividades de este mismo tipo.
5. Los importes en los estados financieros se trasladaron de la base contable de acumulación (o devengado) a la base contable de efectivo y se reclasificaron siguiendo una clasificación funcional para estar en la misma base que el presupuesto aprobado final. Además, se realizaron ajustes a los importes en los estados financieros por diferencias temporales asociadas con la continuación de la asignación presupuestaria y las diferencias en las entidades cubiertas (empresas públicas) para expresar los importes reales en una base comparable a la del presupuesto aprobado final. El importe de estos ajustes se identifica en la tabla siguiente.

6. A continuación se presenta una conciliación entre los importes reales en una base comparable a la presentada en el Estado de Comparación de los Importes Presupuestados y Realizados y los importes reales en el Estado de Flujos de efectivo para el año que termina el 31 de diciembre de 20XX. Los estados financieros y documentos presupuestarios se preparan para el mismo periodo. Existe una diferencia en las entidades: el presupuesto se prepara para el sector gobierno general y los estados financieros consolidan todas las entidades controladas por el gobierno. También existe una diferencia en las bases: el presupuesto se prepara según una base contable de efectivo y los estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengado).

	Operación	Financiación	Inversión	Total
Importe Realizado en una Base Comparable a la Presentada en el Estado Comparativo entre el Presupuesto y lo Realizado	X	X	X	X
Diferencias en las Bases	X	X	X	X
Diferencias Temporales	-	-	-	-
Diferencias en las Entidades	X	X	X	X
Importe Realizado en el Estado de Flujos de Efectivo	X	X	X	X

(Esta conciliación podría incluirse en el Estado de Comparación de los Importes Presupuestados y Realizados o como una revelación de notas.)

PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN DEL PRESUPUESTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

**D. Revelación de Notas Recomendada:**

**Presupuesto Bianual según la Base de Efectivo – Para el Gobierno B para el año que termina el 31 de diciembre de 20XX**

(en miles de unidades monetarias)	Presupuesto Bianual Inicial Año	Objetivo Presupuestario para el 1 <sup>er</sup> Año	Presupuesto Revisado en el 1 <sup>er</sup> Año	1er Año Realizado sobre Base Comparable	Saldo Disponible para el 2 <sup>o</sup> Año	Objetivo Presupuestario para el 2 <sup>o</sup> Año	Presupuesto Revisado en el 2 <sup>o</sup> Año	2 <sup>o</sup> Año Realizado sobre Base Comparable	<i>*Diferencia: Presupuesto y Realizado durante el Periodo Presupuestario</i>
<b>COBROS</b>									
Impuestos	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Acuerdos de Ayuda	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Proceso: Préstamos	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Proceso: Disposición de planta y equipo	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Actividades comerciales									
Otros cobros	X	X	X	X	X	X	X	X	X
<b>Total Cobros</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>PAGOS</b>									
Sanidad	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

\* Esta columna no es requerida. Sin embargo, se puede incluir una comparación entre el presupuesto real y el inicial o el final, claramente identificado de forma apropiada.

PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN DEL PRESUPUESTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(en miles de unidades monetarias)	Presupuesto Bianual Inicial Año	Objetivo Presupuestario para el 1 <sup>er</sup> Año	Presupuesto Revisado en el 1 <sup>er</sup> Año	1er Año Realizado sobre Base Comparable	Saldo Disponi- ble para el 2 <sup>o</sup> Año	Objetivo Presupuestario para el 2 <sup>o</sup> Año	Presupuesto Revisado en el 2 <sup>o</sup> Año	2 <sup>o</sup> Año Realizado sobre Base Comparable	<i>*Diferencia: Presupuesto y Realizado durante el Periodo Presupuestario</i>
Educación	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Orden público y seguridad nacional	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Protección social	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Defensa	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Vivienda y bienestar social	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ocio, cultura y religión	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Asuntos económicos	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Otros	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Total Pagos</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>COBROS/(PAGOS)</b>									
<b>NETOS</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

## Fundamentos de las Conclusiones

*Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan pero no son parte integrante de la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público propuesta.*

### Alcance de la Norma

- FC1. En muchas jurisdicciones, la legislación u otra fuente normativa requiere que las entidades del sector público, sean el gobierno o una entidad gubernamental particular, hagan público el presupuesto aprobado (o los presupuestos) del que tienen la obligación de rendir cuentas. Esta revelación se requiere en interés de la transparencia del gobierno. En algunos casos, un gobierno o entidad gubernamental no sujeta a esta legislación, u otra fuente normativa pueden elegir voluntariamente hacer que su presupuesto aprobado sea públicamente accesible. Esta Norma es de aplicación a todos los gobiernos y entidades gubernamentales que ponen a disposición pública el presupuesto aprobado (o los presupuestos) del cual tienen la obligación de rendir cuentas.
- FC2. El presupuesto aprobado refleja las características financieras de los planes del gobierno o de la entidad correspondiente para el siguiente periodo y, en relación con las actividades financiadas con el presupuesto del gobierno, representa la autorización para gastar fondos. La información sobre los resultados de la ejecución presupuestaria frente a los planes financieros mejorará la transparencia de los estados financieros y es un elemento importante de la obligación de rendir de cuentas de las entidades que están requeridas, o eligen, poner a disposición pública su presupuesto. La inclusión de una comparación del presupuesto y los importes reales en los estados financieros proporcionará información financiera que ayude a los usuarios a determinar si los recursos fueron obtenidos como se esperaba y se utilizaron de acuerdo con el presupuesto aprobado por el legislativo u otro órgano competente. Esta Norma utiliza el término “realizado” o “importe real” para describir los importes que resultan de la ejecución del presupuesto. En otras jurisdicciones, pueden utilizarse los términos “realización del presupuesto,” “ejecución presupuestaria” o expresiones similares con el mismo significado que “realizado” o “importe real.”
- FC3. Muchos gobiernos y entidades gubernamentales que ponen a disposición pública sus presupuestos aprobados ya informan sobre los importes reales y presupuestados en sus estados financieros. Éstos también incluyen una explicación de las diferencias materiales entre el presupuesto y lo realizado en las notas a sus estados financieros o en un documento de comentarios y análisis de la dirección o informe similar o en los informes de realización del presupuesto o informe similar, emitidos junto con sus estados financieros. Para estos gobiernos y entidades gubernamentales, generalmente se realizan comparaciones entre los importes presupuestados y reales a los niveles de supervisión aprobados por el legislativo o autoridad similar, y las diferencias

materiales se explican si se excede la autorización presupuestaria. El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) opina que esta práctica es apropiada y ha emitido esta norma para reforzar la práctica, y para requerir que sea adoptada por todas las entidades que ponen a disposición pública sus presupuestos aprobados.

- FC4. Esta Norma no requiere que las entidades pongan a disposición pública sus presupuestos aprobados, ni especifica requerimientos de presentación para presupuestos aprobados que se ponen a disposición pública. Esto está más allá del alcance de esta Norma. Sin embargo, el IPSASB ha indicado que en el futuro considerará si debe desarrollarse una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) para tratar estas cuestiones.

#### **Necesidad de una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público**

- FC5. La NICSP 1, “Presentación de Estados Financieros” explica que el propósito de los estados financieros incluye la revelación de información para cumplir con la obligación de la entidad de rendir cuentas sobre cuestiones como su posición financiera, rendimiento y flujos de efectivo y proporcionar información útil para evaluar su rendimiento en términos de sus costos de servicio, eficiencia y logros. También indica que la presentación de información financiera puede proporcionar a los usuarios información sobre el cumplimiento de una entidad con, por ejemplo, el presupuesto legalmente adoptado.
- FC6. Con anterioridad a la emisión de esta Norma, la NICSP 1 recomendaba, pero no requería, que los estados financieros incluyesen una comparación de los importes presupuestados y reales si los estados financieros y el presupuesto están en la misma base. Sin embargo, en algunos casos, una entidad puede poner a disposición pública un presupuesto aprobado preparado y presentado en una base diferente a la de los estados financieros y optar por incluir en los estados financieros una comparación entre el presupuesto y lo realizado. La NICSP 1 no proporcionaba guías sobre el detalle a revelar o la forma de presentación en estas circunstancias. El IPSASB opina que las NICSP deberían tratar estas circunstancias.
- FC7. Esta norma es de aplicación cuando se requiere que una entidad ponga a disposición pública su presupuesto aprobado, o elige hacerlo. El IPSASB opina que en estos casos, el propósito y efecto del legislativo u otra autoridad, o la acción voluntaria de la entidad, es claro – la entidad tiene la obligación de rendir públicamente cuentas de su rendimiento con respecto al presupuesto y del cumplimiento del mismo. El IPSASB también opina que la revelación de información sobre los importes reales y presupuestados es un elemento necesario para cumplir con la obligación de rendir de cuentas de estas entidades, y que los requerimientos para garantizar una revelación apropiada en los estados financieros deben incluirse en una NICSP.

- FC8. La aplicación de los requerimientos de esta Norma para la revelación de una comparación de los importes reales y presupuestados si los estados financieros y el presupuesto se preparan en la misma base, mejorará la rendición de cuentas de la entidad sobre su rendimiento. La aplicación de los requerimientos de esta Norma si el presupuesto y los estados financieros se preparan en bases diferentes reforzará el papel de los estados financieros en el cumplimiento de la obligación de la entidad de rendir cuentas sobre su cumplimiento con los presupuestos aprobados.
- FC9. El IPSASB consideró si debería requerir o recomendar a todas las entidades del sector público, distintas de las EPs, que pongan sus presupuestos aprobados a disposición pública y que cumplan con los requerimientos de esta Norma. En el IPSASB se destacó que el propósito de esta NICSP no era especificar si los presupuestos aprobados deben hacerse públicamente accesibles, y acordó que no debe imponer estos requerimientos a las entidades o incorporarlos a las recomendaciones existentes hasta que haya considerado en mayor medida su función en relación con el desarrollo de requerimientos para la presentación de información presupuestaria. En el IPSASB también se destacó que no se prohíbe que las entidades del sector público que no ponen a disposición pública sus presupuestos aprobados apliquen los requerimientos de esta Norma si así eligen hacerlo.

#### **Comparaciones con el presupuesto aprobado**

- FC10. Esta Norma requiere la revelación de los importes del presupuesto inicial y final e importes reales en una base comparable con los importes presupuestarios. Esto refuerza el componente de cumplimiento con la obligación de rendir cuentas identificado en la NICSP 1. Los usuarios de los estados financieros serán capaces de identificar y determinar las diferencias entre los importes en el presupuesto inicial o final y sus importes reales equivalentes (a menudo denominadas “variaciones” en contabilidad) para cada nivel de supervisión legislativa presentado.
- FC11. Esta Norma requiere que se realice una comparación de las diferencias materiales (positivas o negativas) entre los importes reales y presupuestados mediante una revelación de notas en los estados financieros a menos que esta explicación se incluya en otros documentos públicamente accesibles emitidos junto con los estados financieros. El IPSASB opina que la revelación de esta información mejorará la transparencia de los estados financieros y fortalecerá la rendición de cuentas de las entidades que ponen sus presupuestos a disposición pública. La explicación de tales diferencias puede incluirse en un documento de comentarios y análisis de la dirección, resumen de las operaciones, informes de realización del presupuesto o informe similar, emitidos junto con sus estados financieros. El IPSASB opina que si se incluye una explicación en estos informes, y las notas a los

estados financieros remiten a los lectores a esos informes, no es necesario repetir esa información en los estados financieros.

### **Revelación del presupuesto inicial y final**

- FC12. Los presupuestos se preparan antes del periodo sobre el que se informa y la ocurrencia de desastres naturales y los cambios en las condiciones políticas o económicas pueden originar la necesidad de revisiones del presupuesto inicialmente aprobado durante el periodo presupuestario. En algunas jurisdicciones, la autoridad de estas revisiones (dentro de límites establecidos) se delega en el Ministro de Finanzas o cargo similar. En otras jurisdicciones, las revisiones deben ser aprobadas por el órgano legislativo. Si esas revisiones son autorizadas por la autoridad competente, incluyen el presupuesto final para el periodo sobre el que se informa. El IPSASB opina que la revelación del presupuesto inicial y final es necesaria para garantizar que los lectores de los estados financieros sean conscientes de la naturaleza y medida de los cambios del presupuesto inicial que han sido aprobados durante el curso del periodo sobre el que se informa.
- FC13. Las revisiones del presupuesto inicial pueden ocurrir como resultado de cambios políticos, incluyendo modificaciones en las prioridades del gobierno durante el periodo sobre el que se informa, o como resultado de condiciones económicas no previstas. El IPSASB opina que la revelación de una explicación de las razones de los cambios entre el presupuesto inicial y final durante el periodo sobre el que se informa, que incluya si los cambios entre el presupuesto inicial y final son consecuencia de redistribuciones dentro del presupuesto o de otros factores, es necesaria para cumplir con la obligación de rendir cuentas y proporcionará información útil para el análisis de los efectos financieros de las modificaciones en las condiciones económicas y de los cambios políticos. La explicación puede incluirse en las notas a los estados financieros o en un informe emitido antes, al mismo tiempo, o junto con los estados financieros. Tal como se indica anteriormente con respecto a las explicaciones de las variaciones presupuestarias, el IPSASB opina que si se incluye una explicación en estos informes, y las notas a los estados financieros remiten a los lectores a esos informes, no es necesario repetir esa información en los estados financieros.

### **Adopción de la base presupuestaria y conciliación de las bases presupuestaria y contable**

- FC14. Las entidades pueden adoptar diferentes bases contables para la preparación de sus estados financieros y de sus presupuestos aprobados. En particular, algunas entidades que adoptan la base contable de acumulación (o devengado) para la preparación de sus estados financieros, preparan sus presupuestos según la base de efectivo. Las diferencias entre la base presupuestaria y los estados financieros también pueden surgir como consecuencia de diferencias temporales, en las entidades o de clasificación.

- FC15. Esta Norma requiere que las comparaciones de los importes presupuestarios y reales se presenten en la misma base (formato, terminología, base presupuestaria y clasificación) y para las mismas entidades y periodo que para el presupuesto aprobado. Esto es necesario para permitir que los estados financieros demuestren el grado en el que los importes reales fueron utilizados de acuerdo con los presupuestos legalmente autorizados. Esto garantizará que las revelaciones se realicen en una base comparable, y que los estados financieros demuestren cumplimiento con el presupuesto aprobado. En consecuencia, los importes reflejados en los estados financieros necesitarán ser reformulados para ser comparables con el presupuesto aprobado si existen diferencias en las bases, temporales o en las entidades.
- FC16. Para facilitar que los usuarios identifiquen la relación entre el presupuesto y los estados financieros, esta Norma requiere que cuando los estados financieros y el presupuesto no se preparan en una base comparable, los importes reales en el presupuesto se concilien con los importes equivalentes específicos presentados en los estados financieros, identificando por separado cualquier diferencia en las bases, en los tiempos o en las entidades. Si el presupuesto y los estados financieros se preparan en la misma base, la conciliación de las diferencias no sería necesaria.

#### **Presentación de información presupuestaria y realizada**

- FC17. Esta Norma permite que la información presupuestaria y la realizada se presente en un estado separado o, solo cuando el presupuesto y los estados financieros se preparen en una base comparable, como una columna presupuestaria adicional en los estados financieros existentes. La flexibilidad en el método de presentación permite que las entidades presenten la comparación en una manera que sirva mejor a las necesidades de los usuarios, manteniendo al mismo tiempo la importancia que se deriva de su inclusión en los estados financieros. La prohibición de adoptar el procedimiento de la columna adicional para la presentación cuando los estados financieros y el presupuesto se preparan siguiendo bases contables distintas es necesaria para garantizar que la comparación de los importes presupuestarios y reales presenten en una base comparable.

#### **Aplicación inicial**

- FC18. Esta Norma fue emitida por el IPSASB en diciembre de 2006. No se requiere su aplicación hasta periodos que empiecen a partir del 1 de enero de 2009. La aplicación diferida tiene por objeto proporcionar suficiente tiempo a las entidades para que desarrollen y, según corresponda, alineen sus procedimientos financieros y contables, periodos contables y cobertura. Se aconseja la aplicación anticipada de esta Norma.

- FC19. El IPSASB consideró si relajar también permitir la no aplicación de esta Norma durante dos años desde la adopción inicial de las NICSP, pero consideró que tal exención no era necesaria. Esto fue porque las entidades evaluarían y tomarían en consideración los requerimientos de esta NICSP en el momento de su adopción inicial de las NICSP.

#### **Exención del requerimiento de revelar importes comparativos**

- FC20. Esta Norma no requiere que los estados financieros del periodo actual incluyan la revelación de una comparación de los importes reales de un periodo anterior con el presupuesto de ese periodo anterior, ni requiere que las explicaciones relacionadas con las diferencias entre los importes reales y presupuestados de ese periodo anterior se revelen en los estados financieros del periodo actual.
- FC21. El punto central de esta Norma es facilitar el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas de la entidad por su observancia en el cumplimiento del el presupuesto aprobado para el periodo contable corriente. Muchas revelaciones explicativas requeridas por esta NICSP pueden encontrarse en otros documentos emitidos junto con los estados financieros, pero no como parte de los mismos. El IPSASB teme que el requerimiento para la revelación de información comparativa resulte en un exceso de información y en una red demasiado compleja de requerimientos de información financiera, y que no actúe en beneficio de los usuarios de los estados financieros.