

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

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 24, *Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros*, fue emitida en diciembre de 2006.

Desde entonces, la NICSP 24 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- NICSP 42, *Beneficios Sociales* (emitida en enero de 2019)
- *Mejoras a las NICSP 2018* (emitida en octubre de 2018)
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitida en abril de 2016)
- NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitida en octubre de 2011)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 24

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
3	Modificado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
4	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
21	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
22	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
24	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2018

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
26	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
46	Modificado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
48	Modificado	NICSP 42 enero de 2019
54A	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
54B	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
54C	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
54D	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
54E	Nuevo	NICSP 42 enero de 2019
55	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
EI	Modificado	NICSP 42 enero de 2019

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

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo.....	1
Alcance	2-6
Definiciones	7-13
Presupuestos aprobados	8-10
Presupuesto inicial y final.....	11-12
Importes realizados	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
Base comparable	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 realizados según una base comparable y los importes realizados en los estados financieros	47-53
Fecha de vigencia.....	54-55
Fundamentos de las conclusiones	
Ejemplos Ilustrativos	

PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN DEL PRESUPUESTO
EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 24, *Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros*, está contenida en los párrafos 1 a 55. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 24 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, *del Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, proporciona un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

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 para el que, por ello, tienen la obligación pública de rendir cuentas. Esta 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 (a) el cumplimiento con el presupuesto aprobado sobre el que tienen la obligación pública de rendir cuentas y, (b) 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 devengo), aplicará la presente Norma.**
3. **Esta Norma se aplica a entidades del sector público a las que se requiere o eligen poner a disposición pública su presupuesto aprobado.**
4. [Eliminados]
5. 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.
6. 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 se pongan a disposición pública los presupuestos aprobados separados 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 (a) 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 (b) 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.

Definiciones

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

Base contable significa la base contable de acumulación (o devengo) o de efectivo tal como se definen en las NICSP de acumulación (o devengo) y en las NICSP de efectivo.

Presupuesto anual significa un presupuesto aprobado para un año. No incluye las estimaciones o proyecciones futuras publicadas para periodos posteriores al periodo del presupuesto.

Asignación presupuestaria es una autorización concedida por un organismo legislativo para asignar fondos para propósitos especificados por la autoridad legislativa o similar.

Presupuesto aprobado significa la autorización de desembolso derivada de leyes, legislación de asignación presupuestaria, ordenanzas del gobierno y otras decisiones relacionadas con los ingresos de actividades ordinarias o cobros anticipados del periodo presupuestario.

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

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

Presupuesto final 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.

Presupuesto plurianual 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 es el presupuesto inicial aprobado para el periodo presupuestario.

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en aquéllas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado separadamente.

Presupuestos aprobados

8. Un presupuesto aprobado según se define por esta Norma refleja los ingresos previstos o cobros que se espera surjan en el periodo del presupuesto anual o plurianual basado en los planes corrientes y las condiciones económicas

previstas durante ese periodo del 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 prospectiva 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 como una 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, se proporcione 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 periodos posteriores de asignaciones para cubrir compromisos del año anterior. Los compromisos incluyen posibles pasivos futuros basados en un acuerdo contractual corriente. En algunas jurisdicciones, puede referirse a ellos como obligaciones o compromisos firmes e incluir pedidos de compra pendientes y contratos en los que los bienes o servicios no se hayan recibido todavía.
12. Las asignaciones presupuestarias suplementarias 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 periodo fiscal.

En consecuencia, 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 realizados

13. Esta Norma 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 NICSP. La comparación de los importes presupuestados y realizados se presentará por separado para cada nivel de supervisión legislativa:**
 - (a) **los importes del presupuesto inicial y final;**
 - (b) **los importes realizados según una base comparable; y**
 - (c) **por medio de una nota de información a revelar, una explicación de las diferencias materiales entre el presupuesto para el que la entidad tiene la obligación pública de rendir cuentas y los importes realizados, a menos que esta explicación se incluya en otros documentos públicos emitidos junto con los estados financieros, y se hará una referencia 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 realizados y los importes presupuestados 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, (a) las diferencias entre el presupuesto realizado e inicial para centrarse en el rendimiento con respecto al presupuesto inicial, o (b) las 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 correspondiente 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 u 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 (a) que se incluyan en otros informes o documentos públicos emitidos junto con los estados financieros, y (b) 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 solo cuando los estados financieros y el presupuesto se preparen de acuerdo a 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 Presupuestarios 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, según 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 existentes 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 presupuestados y 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 devengo) y comprendan el conjunto completo de estados financieros, se pueden añadir columnas adicionales del presupuesto a todos los estados financieros requeridos por las NICSP. En algunas jurisdicciones, los presupuestos preparados según la base de acumulación (o devengo) podrían presentarse como una parte de los estados financieros que comprenden el conjunto completo de estados financieros según se especifica en las NICSP –por ejemplo, el presupuesto puede ser presentado como un estado de rendimiento financiero o como un estado de flujos de efectivo, con información adicional proporcionada en cuadros de apoyo. En estos casos, las columnas del presupuesto adicionales pueden ser incluidas en los estados financieros que también son adoptados 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, el órgano legislativo u otro órgano de

autoridad. La revelación de información presupuestaria y real congruente 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 las características cualitativas, incluyendo que la información sea relevante para la rendición de cuentas y las necesidades de toma de decisiones de los usuarios, que represente fielmente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad, que cumpla con las demás características cualitativas y que tenga en cuenta las restricciones de la información incluida en los estados financieros con propósito general.
27. En algunos casos, se puede necesitar la agregación de 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 *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*.
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 congruencia 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, tales 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 emitido 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 los gobiernos 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.

Base comparable

31. **Todas las comparaciones de los importes presupuestados y realizados se presentarán en una base comparable al presupuesto.**
32. La comparación de los importes presupuestados y reales se presentará con las mismas bases contables [base de acumulación (o devengo), 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 en 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 6, 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 esta Norma requiere una comparación de los importes realizados 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 devengo) 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, ingresos, gastos y otros cambios en los activos netos/patrimonio 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 de 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 devengo) en congruencia con el sistema de información estadístico que incluya a entidades y 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 de negocios 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 devengo) 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 congruencia 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 (a) controlar los gobiernos regionales/provinciales y locales, (b) consolidar estos gobiernos en sus estados financieros y (c) 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 solo 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 de cómo se apruebe su presupuesto. Por ejemplo, un gobierno puede aprobar un presupuesto bianual que contiene dos presupuestos anuales aprobados, en el que se puede identificar un presupuesto aprobado inicial y final para cada periodo 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 periodo 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 de presupuesto.

Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance

39. **Una entidad explicará en las notas a los estados financieros la base presupuestaria y la base de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.**
40. Pueden existir diferencias entre la base contable [efectivo, acumulación (o devengo) 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 acumulación (o devengo).
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 acerca de las bases de preparación de los estados financieros y las políticas contables significativas adoptadas. La revelación de la base presupuestaria y la base 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 deberá revelar 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 periodo 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 deberá identificar en las notas a 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 entidades comerciales del sector público 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 congruencia 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 como difiere la entidad presupuestada de la reflejada en los estados financieros.

Conciliación de los importes realizados según una base comparable y los importes realizados en 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 (devengo) 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 devengo) 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 congruencia 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 devengo);
 - (b) diferencias temporales, que tienen lugar cuando el periodo presupuestario difiere del periodo de presentación reflejado en los estados financieros; y
 - (c) diferencias en 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 formatos y esquemas de clasificación adoptados para la presentación de los estados financieros y el presupuesto. Por ejemplo, los beneficios sociales que se definen en la NICSP 42 *Beneficios Sociales*, se limitan a transferencias de efectivo. La clasificación de las EFG de beneficios sociales es más amplia, e incluye algunos servicios individuales proporcionados por los gobiernos.

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, solo 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 (a) se prepare para el mismo periodo, (b) incluyendo las mismas entidades y (c) 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 una clasificación o formato de presentación diferente 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 devengo) modificado] para la presentación del presupuesto aprobado y la base de acumulación (o devengo) 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, *Estado 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, ni 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 para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2009, deberá revelar este hecho.**
- 54A. **El párrafo 53 fue modificado por la NICSP 55, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)*, emitida en enero 2015. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la NICSP 33 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017 la modificación también se aplicará para dicho periodo.**
- 54B. **El párrafo 26 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2015* emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, deberá revelar este hecho.**
- 54C. **El párrafo 4 se eliminó y los párrafos 3 y 46 se modificaron mediante el documento *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de**

2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.

- 54D. **Los párrafos 21, 22 y 24 fueron modificados mediante el documento *Mejoras a las NICSP, 2018*, emitido en octubre de 2018. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada.**
- 54E. **El párrafo 48 fue modificado por la NICSP 42, emitida en enero de 2019. Una entidad aplicará esta modificación al mismo tiempo que aplique la NICSP 42.**
55. Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* para para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 24, pero no son parte de la misma.

Alcance de la Norma

- FC1. El Programa de Convergencia con las NIIF es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP de base de acumulación (o devengado) con las NIIF emitidas por el IASB cuando sea apropiado para las entidades del sector público.
- FC2. 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 tiene 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.
- FC3. 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 algunas jurisdicciones, pueden utilizarse los términos realización del presupuesto, ejecución presupuestaria o expresiones similares con el mismo significado que realizado o importe real.
- FC4. 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 (a) en las notas a sus estados financieros, o (b) en un documento de comentarios y análisis de la dirección o informe similar, o (c) en los informes de realización del presupuesto o similares, 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 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.

- FC5. 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 NICSP para tratar estas cuestiones.

Necesidad de una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público

- FC6. La NICSP 1 explica que el propósito de los estados financieros incluye la revelación de información para cumplir con la obligación de la entidad (a) de rendir cuentas sobre cuestiones como su posición financiera, rendimiento y flujos de efectivo y (b) 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.
- FC7. 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.
- FC8. Esta Norma es de aplicación cuando se requiere que una entidad ponga a disposición pública su presupuesto, o presupuestos, aprobado, o elige hacerlo. El IPSASB opina que, en estos casos, el propósito y efecto del órgano legislativo u otra autoridad, o la acción voluntaria de la entidad, es claro – la entidad tiene la obligación de rendir públicamente de su rendimiento con respecto al presupuesto y 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.

- FC9. 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 el cumplimiento de 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.
- FC10. Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB consideró si debería requerir o recomendar a todas las entidades del sector público, distintas de las EP (este término ya no es utilizado a partir de la emisión del documento *La* en abril de 2016) para poner a disposición pública sus presupuestos aprobados y para cumplir con los requerimientos de esta Norma. En el IPSASB se destacó que el propósito de esta Norma 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

- FC11. 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 y/o final y sus importes reales equivalentes (a menudo denominadas “variaciones” en contabilidad) para cada nivel de supervisión legislativa presentado.
- FC12. Esta Norma requiere que se realice una explicación de las diferencias materiales (sean 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 similares, 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 explicación en los estados financieros.

Revelación del presupuesto inicial y final

- FC13. 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.
- FC14. 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 explicación en los estados financieros.

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

- FC15. 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 devengo) 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 en el horizonte temporal, en las entidades o de clasificación.

- FC16. 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, horizonte temporal o en las entidades.
- FC17. 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 el horizonte temporal 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

- FC18. 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

- FC19. 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 procedimiento, periodos y cobertura de información presupuestaria y financiera. Se aconseja la aplicación anticipada de esta Norma.
- FC20. El IPSASB consideró si también permitir la exención de aplicar 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 en el momento de la adopción inicial de las NICSP, los requerimientos de esta Norma.

Exención del requerimiento de revelar importes comparativos

- FC21. 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.
- FC22. El punto central de esta Norma es facilitar el cumplimiento con la obligación de rendir cuentas de la entidad por su observancia con el presupuesto aprobado para el periodo sobre el que se informa. 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.

Revisión de la NICSP 24 como resultado de *La Aplicabilidad de las NICSP del IPSASB emitida en abril de 2016*

- FC23. El IPSASB emitió *La aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en todas las NICSP de la forma siguiente:
- (a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a “entidades del sector público distintas de las EP” de la sección de alcance de cada Norma;
 - (b) sustituye el término “EP” por el término “entidades comerciales del sector público”, cuando procede; y
 - (c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que están diseñadas las NICSP.

Las razones de estos cambios se establecen en los Fundamentos de las conclusiones de la NICSP 1.

Revisión de la NICSP 24 como resultado de *Mejoras a las NICSP, 2018*

- FC24. Los párrafos 21, 22 y 24 referidos a los “estados financieros principales” Los interesados han planteado la preocupación de que este término no está definido en la NICSP y por lo tanto podría causar confusión. El IPSASB señaló

que el término “estados financieros” se utiliza en otras partes de la NICSP con el mismo significado. Por consiguiente el IPSASB acordó estandarizar la terminología y sustituir el término “estados financieros principales” por el término “estados financieros” en cualquier parte que apareciera dicho término.

Revisión de la NICSP 24 como resultado de la NICSP 42, *Beneficios Sociales*

FC25. Al desarrollar la NICSP 42, *Beneficios Sociales*, el IPSASB señaló que su definición de beneficios sociales no incluía todas las transacciones clasificadas como beneficios sociales según las EFG. Puesto que algunas entidades del sector público podrían preparar presupuestos según las EFG, el IPSASB consideró que sería útil para los preparadores incluir beneficios sociales como un ejemplo de los casos en los que podría haber diferencias en los esquemas de clasificación adoptados para la presentación de los estados financieros y el presupuesto.

Ejemplos Ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 24, pero no son parte de la misma.

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)	<u>Importes Presupuestados</u>		Importes Reales con Base Comparable	* <i>Diferencia:</i> <i>Presupuesto</i> <i>Final y</i> <i>Realizado</i>
	Inicial	Final		
COBROS				
Impuestos	X	X	X	X
Acuerdos de ayuda				
Agencias internacionales	X	X	X	X
Otras subvenciones y ayudas	X	X	X	X
Ingresos: Préstamos	X	X	X	X
Ingresos: Disposición de planta y equipo	X	X	X	X
Actividades comerciales	X	X	X	X
Otros cobros	X	X	X	X
Total cobros	X	X	X	X
PAGOS				
Sanidad	(X)	(X)	(X)	(X)
Educación	(X)	(X)	(X)	(X)
Orden público/seguridad	(X)	(X)	(X)	(X)
Beneficios sociales	(X)	(X)	(X)	(X)
Otras protecciones sociales	(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)
Asuntos económicos	(X)	(X)	(X)	(X)
Otros	(X)	(X)	(X)	(X)
Total de pagos	(X)	(X)	(X)	(X)
COBROS/(PAGOS) NETOS	X	X	X	X

* La columna "Diferencia..." 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

Enfoque de la columna adicional

Para el Gobierno YY para el año que termina el 31 de diciembre de 200X
Tanto el presupuesto anual como los estados financieros adoptan la base de
acumulación (o devengo)

(Ilustrado únicamente para el Estado de rendimiento financiero. Para otros
estados financieros se adoptaría una presentación similar.)

Realizado 20XX-1	(en unidades monetarias)	Realizado 20XX	Presupuesto Final 20XX	Presupuesto Inicial 20XX	<i>*Diferencia: Presupuesto Inicial y Realizado</i>
	Ingresos				
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
X	Total ingresos	X	X	X	X
	Gastos				
(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)
(X)	Total de gastos	(X)	(X)	(X)	(X)
X	Participación en resultado de entidades asociadas	X	X	X	X
X	Resultado (ahorro o desahorro) del periodo	X	X	X	X
	Atribuible a:				
X	Propietarios de la entidad controladora	X	X	X	X
X	Participación no controladora	X	X	X	X
X		X	X	X	X

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 devengo)]

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 35, *Estados Financieros Consolidados*).
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 realizado 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 realizados.
4. Las bases presupuestarias y contables difieren. Los estados financieros a nivel del gobierno en su conjunto se preparan sobre la base de acumulación (o devengo), 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 entidades comerciales del sector público 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 de acumulación (o devengo) 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 (entidades comerciales del sector público) 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.

PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN DEL PRESUPUESTO
EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

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 de acumulación (o devengo).

	Operación	Financiación	Inversión	Total
Importe realizado en una base comparable a la presentada en el estado de comparación 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

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 unidades monetarias)	Presupuesto bianual inicial Año	Objetivo presupuestario para el 1 ^{er} Año	Presupuesto revisado en el 1 ^{er} Año	1 ^{er} Año realizado sobre base comparable	Saldo disponible para el 2 ^o Año	Objetivo presupuestario para el 2 ^o Año	Presupuesto revisado en el 2 ^o Año	2 ^o Año realizado sobre base comparable	*Diferencia: presupuesto y realizado durante el periodo presupuestario
COBROS									
Impuestos	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Acuerdos de ayuda	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Ingresos; Préstamos	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Ingresos: 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
Total cobros	X	X	X	X	X	X	X	X	X
PAGOS									
Sanidad	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Educación	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Orden público y seguridad nacional	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN DEL PRESUPUESTO
EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

	Presupuesto biannual inicial Año	Objetivo presupuestario para el 1 ^{er} Año	Presupuesto revisado en el 1 ^{er} Año	1 ^{er} Año realizado sobre base comparable	Saldo disponible para el 2 ^o Año	Objetivo presupues- tario para el 2 ^o Año	Presupuesto revisado en el 2 ^o Año	2 ^o Año realizado sobre base comparable	*Diferencia: presupuesto y realizado durante el periodo presupuestario
(en unidades monetarias)									
Beneficios sociales	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Otra 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)
Total de pagos	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
COBROS/(PAGOS) NETOS	X	X	X	X	X	X	X	X	X