



Comité de Finanzas

Distr. general
9 de junio de 2015
Español
Original: inglés

21º período de sesiones

Kingston (Jamaica)

13 a 24 de julio de 2015

Propuesta para mejorar la presentación del presupuesto para el ejercicio económico 2017-2018 a la luz de las Normas Contables Internacionales para el Sector Público

Introducción

1. El propósito del presente documento es indicar y proponer formatos alternativos para la presentación del presupuesto de la Autoridad Internacional de los Fondos Marinos para el ejercicio económico 2017-2018. En la elaboración de este estudio, se han examinado las prácticas de algunos organismos de las Naciones Unidas, como el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), el Fondo de Población de las Naciones Unidas (UNFPA), el Fondo de las Naciones Unidas para la Infancia (UNICEF), el Organismo de Obras Públicas y Socorro de las Naciones Unidas para los Refugiados de Palestina en el Cercano Oriente (OOPS) y la Entidad de las Naciones Unidas para la Igualdad de Género y el Empoderamiento de las Mujeres (ONU-Mujeres).

2. El documento se apoya en el estudio (ISBA/18/A/4-ISBA/18/C/12, párr. 16), que comenzó el Comité de Finanzas en 2012 para describir y explicar mejor, en el documento presupuestario, el uso de las cuotas de tramitación de las solicitudes de aprobación de los planes de trabajo para la exploración. En 2013, el Comité de Finanzas prosiguió el estudio (ISBA/19/A/7-ISBA/19/C/11, párrs. 25 a 27), con el fin de mejorar la forma de describir y rendir cuentas de esas cuotas y de los diferentes recursos en concepto de ingresos de la Autoridad. El Comité pidió al Secretario General que, en la sección de ingresos del proyecto de presupuesto para el ejercicio económico 2015-2016, incluyera un estado de los ingresos varios estimados para el siguiente ejercicio económico, de conformidad con el artículo 6.3 b) del Reglamento Financiero. Como punto de partida, se pidió al Secretario General que en esa estimación incluyera los ingresos previstos, derivados de los gastos generales anuales que deberían pagar los contratistas. En el presupuesto para el ejercicio económico 2015-2016 se incluyó esa información (ISBA/20/A/12 e ISBA/20/A/5-ISBA/20/C/19).



3. En la revisión cuatrienal amplia de la política se hizo hincapié en el llamamiento formulado por los Estados Miembros a centrar más la atención en obtener y demostrar resultados. La gestión basada en los resultados es un instrumento importante a ese fin, y es una parte fundamental del programa de reforma de las Naciones Unidas, como se reiteró en el programa de acción quinquenal del Secretario General¹.

4. El presupuesto de la Autoridad para el ejercicio económico 2015-2016 se ha preparado utilizando el formato tradicional del plan de cuentas (véase el anexo I del presente documento), que no ha evolucionado mucho, a pesar del entorno cambiante del presupuesto de las Naciones Unidas y de la evolución progresiva de la labor de la Autoridad, que ahora abarca trabajos con los contratistas. Otros formatos podrían comprender enfoques programáticos o temáticos con arreglo a un plan estratégico. Cualquier modificación del formato de presentación del presupuesto también requeriría introducir cambios en el plan de cuentas, donde se registran los ingresos y los gastos, a fin de que la autoridad pueda informar de los resultados financieros empleando el mismo formato que se emplea para el presupuesto.

Propuesta de presentación del presupuesto

5. Normalmente, el presupuesto y la información que presentan los organismos de las Naciones Unidas se basan en sus planes estratégicos. En el caso de la Autoridad, hoy día el programa de trabajo se incluye en el informe anual del Secretario General, donde se establecen las principales esferas de atención de la Autoridad. En consecuencia, una propuesta alternativa para el presupuesto podría girar en torno a las esferas programáticas siguientes (véase ISBA/21/A/2):

- a) Funciones de supervisión con respecto a contratos de exploración;
- b) Seguimiento de las tendencias y novedades relacionadas con las actividades de explotación minera de los fondos marinos, incluidas las condiciones del mercado mundial de metales y los precios, tendencias y perspectivas de los metales;
- c) Elaboración de un marco normativo adecuado para el desarrollo futuro de los recursos minerales de la Zona que incluya normas de protección y preservación del medio marino durante su explotación;
- d) Promoción y fomento de la investigación científica marina en la Zona mediante, entre otras cosas, un programa permanente de talleres técnicos, la difusión de los resultados de esas investigaciones y la colaboración con los contratistas y con la comunidad científica internacional;
- e) Reunión de información y establecimiento y desarrollo de bases de datos científicos y técnicos de características únicas, con el fin de alcanzar un mejor conocimiento del medio de las profundidades oceánicas;
- f) Evaluación constante de los datos disponibles relativos a la prospección y exploración de nódulos polimetálicos, sulfuros polimetálicos y costras de ferromanganeso con alto contenido de cobalto;

¹ Véase el documento “Joint meeting of the Executive Boards of UNDP/UNFPA/UNOPS, UNICEF, UN-Women and WFP: Operationalizing the decisions of the quadrennial comprehensive policy review”, de 4 de febrero de 2013.

g) Elaboración de un plan de ordenación ambiental de las zonas pertinentes que contienen nódulos polimetálicos, sulfuros polimetálicos y costras de ferromanganeso con alto contenido de cobalto².

6. Muchos gastos estarán vinculados a un programa en concreto. Sin embargo, puede haber otros gastos relacionados con los programas, que estén vinculados a dos o más de esos programas; esos gastos se prorratearán entre los programas específicos a los que estén vinculados. El formato que se propone se presenta en el anexo II.

7. Además, en apoyo a esos siete programas habría gastos intersectoriales de gestión, de operaciones y otros gastos, que no podrían asignarse a ningún programa en particular.

8. Los ingresos de la Autoridad estarían integrados por:

- a) Cuotas de los Estados Miembros;
- b) Ahorros estimados (bienio 2015-2016), si los hubiere;
- c) Ingresos varios.

9. Los ingresos varios de la Autoridad comprenderían lo siguiente:

- a) Gastos generales previstos para 2017, lo que comprendería los gastos generales que los contratistas han estado de acuerdo en pagar;
- b) Gastos generales previstos para 2018, lo que comprendería los gastos generales que los contratistas han estado de acuerdo en pagar;
- c) Derechos previstos de tramitación de solicitudes recibidas, que se encuentran en proceso de tramitación, 2017;
- d) Derechos previstos de tramitación de solicitudes recibidas, que se encuentran en proceso de tramitación, 2018;
- e) Derechos previstos de tramitación de solicitudes, de casos en que los derechos de tramitación se han recibido, pero las solicitudes aún no se han aprobado, 2017 y 2018.

10. Los gastos generales y los derechos de tramitación de solicitudes que deben pagar los contratistas se relacionan específicamente con la esfera programática 1: funciones de supervisión con respecto a contratos de exploración.

11. Una desventaja de modificar el formato del presupuesto es que el presupuesto para 2017-2018 no se podría comparar con el presupuesto actual (para 2015-2016), ya que el presupuesto actual no se presenta en un formato estructurado por programas y no se puede convertir fácilmente a ese formato. Sin embargo, si el presupuesto para 2017-2018 se presenta de forma estructurada por programas, con códigos de contabilidad, también se puede presentar de una forma comparable al formato del presupuesto para 2015-2016. Por otra parte, cabe señalar que el presupuesto y los gastos correspondientes a 2015-2016 no se pueden modificar para presentarse por programas. En otras palabras, habrá compatibilidad retrospectiva, pero no prospectiva.

² Con la aprobación de un plan de ordenación ambiental de los nódulos polimetálicos en el contexto de la explotación, será necesario elaborar ese tipo de planes para los sulfuros polimetálicos y las costras de ferromanganeso con alto contenido de cobalto.

Efecto de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público en los presupuestos

12. Las entidades pueden adoptar diferentes criterios contables: la contabilidad basada en el efectivo, el efectivo modificado o el valor devengado. Como se menciona más adelante, en 2015 las Naciones Unidas siguen elaborando presupuestos con un criterio de efectivo modificado, que es el mismo que se siguió para la presentación del presupuesto de la Autoridad para el ejercicio económico 2015-2016.

13. En la Norma 24 de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS 24) se describen las pautas para la presentación de información del presupuesto en los estados financieros. Esa norma, cuya actualización más reciente data de octubre de 2011, se aplica a las entidades del sector público que ponen a disposición pública su presupuesto aprobado para aumentar la transparencia de su información financiera, y requiere que, en sus estados financieros u otros informes, esas entidades hagan ciertas revelaciones sobre los importes presupuestados y reales. En el anexo III se presentan más detalles y fragmentos de la IPSAS 24 en la medida en que se aplican a la Autoridad.

14. El cumplimiento de los requisitos que establece esa norma asegurará que las entidades del sector público cumplan sus obligaciones de rendir cuentas y aumentará la transparencia de sus estados financieros al demostrar: a) el cumplimiento del presupuesto aprobado por el que tienen la obligación de rendir cuentas; y b) cuando el presupuesto y los estados financieros se preparan según las mismas bases, su rendimiento financiero en la consecución de los resultados presupuestados.

15. La norma no especifica ningún requisito con respecto a la formulación o la presentación de los presupuestos aprobados que se hacen públicos. Hay dos tipos principales de presupuestos: con base contable de efectivo y con base contable de devengo. En 2015, las Naciones Unidas siguen elaborando presupuestos con una base contable de efectivo modificado.

16. El término “presupuestación por devengo” no tiene un significado generalmente aceptado en la literatura contable; de ahí que esté sujeto a diversas interpretaciones. No obstante, en general, cuando se habla de “presupuestación por devengo” se entiende que las autoridades encargadas de los gastos reciben presupuestos definidos sobre la base de los valores devengados. En particular, el presupuesto por devengo establece límites cuantitativos con respecto a los gastos en que se puede incurrir, en lugar de a los pagos en efectivo que pueden hacer. Una diferencia entre las bases contables de efectivo y de devengo sería el uso de la depreciación anual en la presentación basada íntegramente en el devengo, y el uso del costo de adquisición de una nueva propiedad, menos el producto neto de su enajenación, en la presentación basada en el efectivo.

17. La norma de las IPSAS exige que los estados financieros de una entidad contengan:

a) Una comparación de los importes reales con los importes de los presupuestos inicial y final, la cual debe hacerse usando la misma base contable que la adoptada para el presupuesto, incluso si esa base es diferente de la adoptada para los estados financieros. Por consiguiente, es posible y sería consonante con las

IPSAS, presentar los estados financieros íntegramente sobre la base del devengo, con arreglo a las IPSAS, y presentar el presupuesto sobre la base del efectivo, como se hace actualmente;

b) Una explicación de las diferencias materiales entre los importes del presupuesto y los reales, a menos que esa explicación se incluya en otros documentos públicos emitidos junto con los estados financieros;

c) Una conciliación de los importes reales basados en el presupuesto, con los importes reales presentados en los estados financieros, cuando la base contable y del presupuesto difieran.

18. La norma también requiere revelar información que explique las razones de las diferencias entre los presupuestos inicial y final, y que indique si esas diferencias obedecen a redistribuciones dentro del presupuesto o a otros factores, como cambios en las políticas, desastres naturales u otros sucesos imprevistos. Esa información se puede proporcionar en las notas a los estados financieros.

19. La IPSAS 24 no requiere revelar información comparativa con respecto al período anterior ni proporcionar la explicación conexa de las diferencias entre los importes reales y el presupuesto del período anterior en los estados financieros del período en curso. La Junta de las IPSAS expresó su temor de que el requisito de presentar información comparativa pudiera generar un exceso de información y una madeja demasiado complicada de requisitos de presentación de información, que no redundara en interés de los usuarios de los estados financieros.

20. Con arreglo a las IPSAS, la Autoridad seguirá preparando presupuestos que comprendan un ejercicio económico bienal, y presupuestos anuales que abarquen cada uno de los años del ejercicio bienal.

Recomendación

21. Se invita al Comité de Finanzas a que considere la propuesta de presentar el proyecto de presupuesto para el ejercicio económico 2017-2018 por esferas programáticas.

22. Además, se invita al Comité de Finanzas a observar que la Autoridad seguirá preparando presupuestos sobre la misma base que las Naciones Unidas, a saber, sobre una base de efectivo modificado, que es consonante con las IPSAS 24. Para aumentar la transparencia, de conformidad con la IPSAS 24, la Autoridad también presentará la información adicional requerida, incluidas las explicaciones de las diferencias.

Anexo I

Contabilidad tradicional: formato de plan de cuentas utilizado actualmente para la presentación del presupuesto de la Autoridad Internacional de los Fondos Marinos

Resumen de las necesidades presupuestarias de la Autoridad Internacional de los Fondos Marinos para el período comprendido entre el 1 de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2016^a

(En miles de dólares de los Estados Unidos)

	Recursos aprobados para			Total para 2015/2016	Aumento (disminución)	
	2013/2014	2015	2016		Monto	Porcentaje
Primera parte. Gastos administrativos de la secretaría						
Sección 1						
Puestos de plantilla	6 023,6	3 040,6	3 040,6	6 081,2	57,6	1,0
Personal temporario general	30,0	14,8	15,2	30,0	0,0	0,0
Horas extraordinarias	31,6	15,8	15,8	31,6	0,0	0,0
Consultores	190,0	157,5	157,5	315,0	125,0	65,8
Promoción y estímulo de investigaciones científicas marinas	100,0	50,0	50,0	100,0	0,0	0,0
Grupos especiales de expertos	450,9	266,9	304,0	570,9	120,0	26,6
Depósito central de datos	130,0	65,0	65,0	130,0	0,0	0,0
Gastos comunes de personal	2 706,3	1 341,4	1 364,9	2 706,3	0,0	0,0
Subtotal (sección 1)	9 662,4	4 952,0	5 013,0	9 965,0	302,6	3,1
Sección 2						
Viajes oficiales	325,1	237,7	242,4	480,1	155,0	47,7
Subtotal (sección 2)	325,1	237,7	242,4	480,1	155,0	47,7
Sección 3						
Comunicaciones	160,1	98,8	102,0	200,7	40,6	25,4
Impresión externa	100,0	49,9	50,1	100,0	0,0	0,0
Capacitación	52,1	33,0	30,0	63,0	10,9	20,9
Libros para la biblioteca	100,0	68,0	68,0	136,0	36,0	36,1
Atenciones sociales	22,0	11,0	11,0	22,0	0,0	0,0
Adquisición de mobiliario y equipo	60,9	178,4	84,2	262,7	201,8	331,4
Alquiler y mantenimiento de mobiliario y equipo	23,0	11,3	11,7	23,0	0,0	0,0
Suministros y materiales	80,3	39,5	40,8	80,3	0,0	0,0
Servicios diversos	109,6	54,0	55,6	109,6	0,0	0,0
Tecnología de la información	120,9	105,6	65,9	171,5	50,6	41,9
Gastos de auditoría	34,6	17,3	17,3	34,6	0,0	0,0

	Recursos aprobados para			Total para 2015/2016	Aumento (disminución)	
	2013/2014	2015	2016		Monto	Porcentaje
Régimen común de las Naciones Unidas	166,0	83,0	83,0	166,0	0,0	0,0
IPSAS	0,0	60,0	60,0	120,0	120,0	100,0
Subtotal (sección 3)	1 029,5	809,8	679,6	1 489,4	459,9	44,7
Sección 4						
Administración de edificios	776,9	482,8	394,1	876,9	100,0	12,9
Subtotal (sección 4)	776,9	482,8	394,1	876,9	100,0	12,9
Total, primera parte (secciones 1 a 4)	11 793,8	6 482,2	6 329,1	12 811,4	1 017,6	8,6
Segunda parte. Gastos de servicios de conferencias de la Autoridad Internacional de los Fondos Marinos						
Servicios de Conferencias	2 518,9	1 465,9	1 465,9	2 931,7	412,8	16,4
Total, segunda parte	2 518,9	1 465,9	1 465,9	2 931,7	412,8	16,4
Total general	14 312,7	7 948,1	7 795,0	15 743,1	1 430,4	9,99

Abreviatura: IPSAS, Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

^a ISBA/20/A/12.

Autoridad Internacional de los Fondos Marinos: ingresos, gastos e ingresos varios

(En miles de dólares de los Estados Unidos)

Ingresos	
Cuotas de los Estados Miembros	11 759,4
Ahorros estimados (bienio 2013-2014)	781,4
Ingresos varios	3 202,3
Total	15 743,1
Gastos	
Necesidades presupuestarias	15 743,1
Total	15 743,1
Ingresos varios	
Ingresos varios acumulados en 2013	2 121,3
Gastos generales previstos para 2015	376,0
Gastos generales previstos para 2016	705,0
Total	3 202,3

Anexo II

Presentación del presupuesto de la Autoridad Internacional de los Fondos Marinos por programas con arreglo a las esferas de trabajo de la Autoridad^a

Gastos

(En dólares de los Estados Unidos)

<i>Esferas programáticas^b</i>	<i>Presupuesto 2017/2018</i>	<i>Presupuesto 2017</i>	<i>Presupuesto 2018</i>
Programa 1: funciones de supervisión con respecto a contratos de exploración			
Programa 2: seguimiento de las tendencias y novedades de las actividades de minería del fondo del mar, incluidas las condiciones del mercado mundial de metales y los precios, tendencias y perspectivas de los metales			
Programa 3: elaboración de un marco normativo apropiado para el desarrollo futuro de los recursos minerales en la Zona que incluya normas de protección y preservación del medio marino durante su explotación			
Programa 4: promoción y fomento de la investigación científica marina en la Zona mediante, entre otras cosas, un programa permanente de talleres técnicos, la difusión de los resultados de las investigaciones y la colaboración con los contratistas y con la comunidad científica internacional			
Programa 5: reunión de información y establecimiento y desarrollo de bases de datos científicos y técnicos de características únicas, con el fin de alcanzar un mejor conocimiento del medio de las profundidades oceánicas			
Programa 6: evaluación constante de los datos disponibles relativos a la prospección y exploración de nódulos polimetálicos, sulfuros polimetálicos y costras de ferromanganeso con alto contenido de cobalto			
Programa 7: elaboración de un plan de ordenación ambiental de las zonas pertinentes que contienen nódulos polimetálicos, sulfuros polimetálicos y costras de ferromanganeso con alto contenido de cobalto			
Presupuesto por programas total			
Gastos intersectoriales, de gestión y otros gastos que no pueden vincularse a ningún programa específico ^c			
Total general de gastos de los programas y gastos intersectoriales y de gestión			

^a Todas las cuotas de tramitación de solicitudes y todos los gastos generales de los contratistas se relacionan con el programa 1 “Funciones de supervisión con respecto a contratos de exploración”.

^b ISBA/21/A/2.

^c Se declararán la base del prorrateo de los gastos entre los programas y el carácter y la cuantía de los gastos que no sean directamente imputables a los programas.

- A. En la presentación por programas, las sumas podrían desglosarse además por tipo de gasto del plan de cuentas como en el presupuesto actual (2015-2016).
- B. Los gastos atribuibles específicamente a cuotas de tramitación de contratos o a la prestación de servicios a los contratistas (por ejemplo, talleres) se indicarían por separado en la partida de ingresos varios.

Ingresos

(En dólares de los Estados Unidos)

<i>Ingresos</i>	<i>Presupuesto 2017/2018</i>	<i>Presupuesto 2017</i>	<i>Presupuesto 2018</i>
Cuotas de los Estados Miembros			
Ahorros estimados (bienio 2015-2016)			
Ingresos varios (véase cuadro sobre ingresos varios <i>infra</i>)			
Total			
<i>Gastos</i>			
Necesidades presupuestarias (véase cuadro sobre gastos por esferas programáticas, <i>supra</i>)			
Total			

Ingresos varios, desglose

<i>Ingresos varios</i>	<i>Presupuesto 2017/2018</i>	<i>Presupuesto 2017</i>	<i>Presupuesto 2018</i>
Ingresos varios acumulados en 2015 y 2016			
Derechos previstos de tramitación de solicitudes recibidas que actualmente se encuentran en tramitación ^d			
Derechos previstos de tramitación de solicitudes recibidas que aún no se han aprobado			
Gastos generales previstos ^d			
Total			

^d Todas las cuotas de tramitación de solicitudes y los gastos generales se relacionan con el programa 1 “Funciones de supervisión con respecto a contratos de exploración”.

Anexo III

Norma 24 de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público: presentación de información del presupuesto en los estados financieros

Fragmentos^a

Definiciones

23. Presupuesto anual (Annual budget) es el presupuesto aprobado para un año. No incluye las estimaciones o proyecciones futuras publicadas para períodos posteriores al período del presupuesto.

24. Presupuesto aprobado (Approved budget) es la autorización de desembolso derivada de leyes, leyes de asignación presupuestaria y otras decisiones relacionadas con los ingresos de actividades ordinarias o cobros anticipados del período presupuestario.

25. Asignación presupuestaria (Appropriation) es una autorización concedida por un órgano de supervisión para asignar fondos para propósitos especificados.

26. Base presupuestaria (Budgetary basis) es la base contable de devengo, de efectivo u otra base contable adoptada en el presupuesto que ha sido aprobada por el órgano rector.

27. Base comparable (Comparable basis) son los importes reales presentados con la misma base contable y la misma base de clasificación, para la misma entidad y para el mismo período que el presupuesto aprobado.

28. Presupuesto final (Final budget) es el presupuesto inicial ajustado respecto de todas las reservas, importes remanentes, transferencias, distribuciones, asignaciones complementarias y otros cambios autorizados por el órgano rector, aplicables al período del presupuesto.

29. Presupuesto plurianual (Multi-year budget) es el presupuesto aprobado para más de un año. No incluye las estimaciones ni las proyecciones futuras publicadas para períodos posteriores al período del presupuesto.

30. Presupuesto inicial (Original budget) es el presupuesto inicial aprobado para el período presupuestario.

Presupuestos aprobados

31. Un presupuesto aprobado refleja los ingresos de actividades ordinarias previstos o cobros que se espera surjan en el período del presupuesto anual o plurianual sobre la base de los planes corrientes y las condiciones económicas previstas durante ese período del presupuesto, y los gastos o desembolsos aprobados por un órgano rector. Un presupuesto aprobado no es una estimación futura ni una

^a Fragmentos de la IPSAS 24 “Presentación de información del presupuesto en los estados financieros”, publicada en octubre de 2011. Las IPSAS son publicadas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

proyección basada en supuestos sobre sucesos futuros y posibles acciones de la administración que no se espera que necesariamente tengan lugar. Además, un presupuesto aprobado no es lo mismo que una información financiera perspectiva, que puede presentarse en forma de previsión, proyección o una combinación de ambas, por ejemplo, una previsión de un año más una proyección a cinco años.

Presupuesto inicial y final

32. El presupuesto inicial puede incluir importes residuales asignados automáticamente, transferidos de años anteriores por ley. Por ejemplo, algunos procesos presupuestarios gubernamentales requieren 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. Pueden incluir pedidos de compra pendientes y contratos en los que los bienes o servicios todavía no se han recibido.

33. Pueden requerirse asignaciones presupuestarias complementarias cuando el presupuesto inicial no previó adecuadamente necesidades de desembolso que surgen. En el ejercicio puede haber un déficit de ingresos presupuestados, y ser necesarias transferencias internas entre secciones o partidas del presupuesto para responder a los cambios en las prioridades que tienen lugar durante el ejercicio. El presupuesto final incluye todos esos cambios o modificaciones que se han autorizado.

Presentación de un estado de comparación de los importes presupuestados y realizados

34. Una entidad presentará una comparación de los importes del presupuesto, por el que tiene la obligación de rendir cuentas públicamente, y los importes realizados, ya sea en forma de un estado financiero adicional separado o de columnas adicionales del presupuesto en los estados financieros que se presentan actualmente de conformidad con las IPSAS. En la comparación de los importes presupuestados y realizados se presentarán por separado:

- A. Los importes iniciales y finales del presupuesto;
- B. Los importes reales según una base comparable; y
- C. Por medio de una nota, una explicación de las diferencias materiales entre los importes presupuestados y realizados.

35. La presentación en los estados financieros de los importes iniciales y finales del presupuesto y los importes reales sobre una base comparable con el presupuesto que se publica, completará el ciclo de rendición de cuentas y permitirá que los usuarios de los estados financieros determinen si los recursos se obtuvieron y utilizaron de acuerdo con el presupuesto aprobado. Las diferencias entre los importes reales y los del presupuesto, ya sea el presupuesto inicial o el final (es decir, las variaciones), también pueden presentarse en los estados financieros para completar la información.

36. Una explicación de las diferencias materiales entre los importes reales y los importes del presupuesto ayudará a los usuarios a comprender las razones de las

desviaciones materiales del presupuesto aprobado por el que la entidad tiene la obligación de rendir cuentas públicamente. Las diferencias materiales pueden determinarse por referencia a, por ejemplo: a) las diferencias entre el presupuesto realizado y el inicial para centrarse en el rendimiento con respecto al presupuesto inicial, o b) las diferencias entre el presupuesto realizado y el final para centrarse en el cumplimiento del presupuesto final.

37. En muchos casos, el importe del presupuesto final y el importe real serán los mismos. Esto obedece a que la ejecución del presupuesto se supervisa a lo largo del período sobre el que se informa, y el presupuesto inicial se revisa progresivamente para tener en cuenta las condiciones cambiantes y las experiencias durante el período sobre el que se informa. Esta norma requiere que se presente una explicación de las razones de las diferencias entre el presupuesto inicial y final.

38. Junto con los estados financieros, normalmente se emiten un documento de comentarios y análisis de la administración, un resumen de las operaciones y otros informes públicos en los que se proporcionan observaciones sobre el rendimiento y los logros de la entidad en el período sobre el que se informa, y explicaciones sobre cualquier diferencia material que exista con respecto a los importes del presupuesto. De acuerdo con esta norma, en las notas a los estados financieros se incluirá una explicación de las diferencias materiales entre los importes reales y los presupuestados, a menos que: a) esa explicación se incluya en otros informes o documentos públicos emitidos junto con los estados financieros, o b) las notas a los estados financieros indiquen dónde se encuentra esa explicación.

Presentación e información que revelar

39. Una entidad presentará una comparación de los importes presupuestados y realizados como columnas adicionales del presupuesto en los estados financieros principales solo cuando los estados financieros y el presupuesto se preparen sobre una base comparable.

40. Las comparaciones de los importes presupuestados y realizados pueden presentarse en un estado financiero por separado (Estado de Comparación de los Importes Presupuestados y Realizados o un estado titulado de forma similar), incluido en el conjunto completo de estados financieros. Por otra parte, cuando los estados financieros y el presupuesto se preparan sobre una base comparable —es decir, la misma base contable para la misma entidad y el mismo período sobre el que se informa, y la misma estructura de clasificación— pueden añadirse columnas adicionales a los estados financieros principales presentados de acuerdo con las IPSAS. Esas columnas adicionales identificarán los importes del presupuesto inicial y final y, si la entidad así lo decide, las diferencias entre los importes presupuestados y los realizados.

41. Cuando el presupuesto y los estados financieros no se preparan sobre bases comparables, se presenta por separado un Estado de Comparación de los Importes Presupuestados y Realizados. En esos casos, para que los lectores no malinterpreten la información financiera preparada sobre bases diferentes, los estados financieros pueden aclarar que las bases presupuestarias y contables difieren, y que el Estado de Comparación de los Importes Presupuestados y Realizados se prepara sobre una base presupuestaria.

42. En el caso de las entidades donde los presupuestos se preparan con arreglo al principio del devengo y se incluye el conjunto completo de estados financieros, se pueden añadir columnas adicionales del presupuesto a todos los estados financieros principales requeridos por las IPSAS. En el caso de otras entidades, los presupuestos preparados con arreglo al principio del devengo pueden presentarse en forma de solo algunos de los estados financieros principales que comprenden el conjunto completo de los estados financieros especificados en las IPSAS. Por ejemplo, el presupuesto puede presentarse como un estado de rendimiento financiero o como un estado de flujos de efectivo, y la información adicional puede proporcionarse en cuadros de apoyo. En estos casos, las columnas presupuestarias adicionales pueden incluirse en los estados financieros principales que también se adoptan para la presentación del presupuesto.

Nivel de agrupación

43. Los documentos presupuestarios pueden proporcionar abundantes detalles sobre determinadas actividades, programas o entidades. Con frecuencia, esos detalles se agrupan en categorías más amplias bajo encabezamientos, clasificaciones o títulos presupuestarios comunes para su presentación a un órgano de supervisión y su aprobación por este. La presentación de la información presupuestaria y real, de forma coherente con esas categorías amplias y esos encabezamientos o títulos presupuestarios, asegurará que las comparaciones se hagan al nivel que el órgano legislativo determine en los documentos presupuestarios.

44. Las IPSAS 3, “Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores”, requiere que los estados financieros proporcionen información que cumpla un número de características cualitativas, es decir, que sea:

- A. Pertinente para el proceso de adopción 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 sucesos y condiciones y no simplemente su forma legal;
 - iii. Sean neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos;
 - iv. Sean prudentes;
 - v. Sean completos desde todos los puntos de vista significativos.

45. La información presupuestaria adicional, incluida 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 los logros de los servicios.

Cambios del presupuesto inicial al final

46. Una entidad presentará una explicación de si las diferencias entre el presupuesto inicial y el final son consecuencia de redistribuciones dentro del presupuesto o de otros factores:

- A. En una nota contenida en los estados financieros; o
- B. En un informe publicado con anterioridad a los estados financieros, al mismo tiempo que estos o junto con estos, e incluirá una referencia a ese informe en las notas a los estados financieros.

47. El presupuesto final incluirá todos los cambios aprobados por el órgano legislativo que revisa el presupuesto inicial. De conformidad con los requisitos que establece esta norma, una entidad del sector público incluirá en las notas a los estados financieros una explicación de las diferencias entre los presupuestos inicial y final, en la que indicará si esas diferencias son consecuencia de redistribuciones dentro de los parámetros del presupuesto inicial o de otros factores, como cambios en las políticas. Esas revelaciones normalmente se hacen en un documento de comentarios y análisis de la administración o un informe similar sobre las operaciones que se emite junto con los estados financieros, pero no como parte de estos, y pueden incluirse también en los informes de realización del presupuesto, con las referencias pertinentes.

Base comparable

48. Todas las comparaciones de los importes presupuestados y realizados se presentarán sobre bases comparables al presupuesto.

49. La comparación de los importes presupuestados y realizados se presentará con la misma base contable (devengo, efectivo u otra base) y la misma base de clasificación y para las mismas entidades y período que el presupuesto aprobado. Esto asegurará que la base de la información revelada sobre el cumplimiento del presupuesto en los estados financieros sea la misma que la del propio presupuesto. En algunos casos, esto puede implicar que la comparación entre los importes presupuestados y realizados se presente con una base contable diferente, para grupos de actividades diferentes y con un formato de presentación o de clasificación diferente que los adoptados para los estados financieros.

50. 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 una base de devengo para sus estados financieros, y de efectivo para su presupuesto. Además, los presupuestos pueden centrar su atención o incluir información sobre los compromisos para gastar fondos en el futuro y los cambios en esos compromisos, mientras que los estados financieros informarán sobre los activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos, gastos y otros cambios en los activos netos/patrimonio y los flujos de efectivo. Sin embargo, la entidad que presupuesta y la entidad que presenta la información financiera normalmente serán la misma. De forma similar, el período para el que se prepara el presupuesto y la base de clasificación adoptada para este normalmente se reflejarán en los estados financieros. Esto asegurará que los registros del sistema contable asienten y presenten la información financiera de forma que facilite la comparación de los

datos del presupuesto y los datos reales para fines de gestión y rendición de cuentas, por ejemplo, para seguir la evolución de la ejecución del presupuesto durante el ejercicio presupuestario y para informar a los usuarios.

51. En algunos casos, los presupuestos pueden prepararse sobre una base de efectivo o de devengo consonante con un sistema de información estadística que incluya a entidades y actividades diferentes de las que se incluyen en los estados financieros.

Presupuestos plurianuales

52. Algunas entidades aprueban y publican presupuestos plurianuales, en lugar de presupuestos anuales separados. Normalmente, un presupuesto plurianual incluye una serie de presupuestos anuales o de objetivos presupuestarios anuales. El presupuesto aprobado para cada uno de los períodos anuales que lo componen refleja la aplicación de las políticas presupuestarias asociadas con el presupuesto plurianual para ese período concreto. En algunos casos, el presupuesto plurianual arrastra al futuro las asignaciones presupuestarias no utilizadas en un año dado.

53. Las 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 bienal que contenga dos presupuestos anuales aprobados, caso ese en el que es posible reconocer un presupuesto inicial y uno final aprobados para cada período anual. Si se autoriza que las asignaciones presupuestarias no utilizadas en el primer año del presupuesto bienal se gasten en el segundo año, el presupuesto inicial del segundo año del período se incrementará por esas cantidades arrastradas. Cuando se adoptan presupuestos plurianuales, se alienta a que las entidades proporcionen notas adicionales sobre la relación entre los importes presupuestados y los realizados durante el período del presupuesto.

Explicación en las notas de la base presupuestaria, el período y el alcance

54. Una entidad explicará en las notas a los estados financieros las bases presupuestarias y de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.

55. Pueden existir diferencias entre la base contable (efectivo, devengo o alguna modificación de estas) utilizada en la preparación y presentación del presupuesto, y la utilizada en los estados financieros. Estas diferencias pueden surgir cuando el sistema contable y el sistema presupuestario compilan la información desde perspectivas diferentes: el presupuesto puede centrarse en los flujos de efectivo o en los flujos de efectivo más ciertos compromisos, mientras que los estados financieros informan sobre los flujos de efectivo y los valores devengados.

56. Los formatos y las clasificaciones que se adoptan para la presentación del presupuesto aprobado también pueden diferir de los formatos que se adoptan para los estados financieros. Un presupuesto aprobado puede clasificar las partidas utilizando la misma base que la adoptada en los estados financieros, por ejemplo, las puede clasificar por naturaleza económica (compensaciones de los empleados, utilización de bienes y servicios, etc.) o por función (sanidad, educación, etc.). Por

otra parte, el presupuesto puede clasificar las partidas por programas específicos (por ejemplo, reducción de la pobreza o control de enfermedades contagiosas) o por componentes de los programas vinculados con objetivos de desempeño (por ejemplo, estudiantes que se gradúan de la educación terciaria u operaciones quirúrgicas realizadas por los servicios de emergencia de los hospitales), que difieren de las clasificaciones adoptadas en los estados financieros. Además, un presupuesto ordinario para actividades continuadas (por ejemplo, educación o sanidad) puede aprobarse por separado de un presupuesto de capital para desembolsos de capital (por ejemplo, infraestructura o edificios).

57. La IPSAS 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 las bases presupuestarias 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.

58. Una entidad revelará en las notas a los estados financieros el período del presupuesto aprobado.

59. Los estados financieros se presentan al menos anualmente. Las entidades pueden aprobar presupuestos para un período anual o para períodos plurianuales. La revelación del período que abarca el presupuesto aprobado, cuando ese período difiere del período de presentación adoptado para los estados financieros, ayudará a los usuarios de esos estados financieros a entender mejor la relación de los datos del presupuesto y la comparación del presupuesto con los estados financieros. La revelación del período que abarca el presupuesto aprobado, cuando dicho período es el mismo que el que abarcan los estados financieros, desempeñará una útil función confirmatoria, en particular en las jurisdicciones donde también se preparan presupuestos, estados financieros e informes interinos.

Conciliación de los importes reales sobre una base comparable con los importes reales de los estados financieros

60. Los importes reales presentados sobre una base comparable a la del presupuesto, cuando los estados financieros y el presupuesto no se preparen con una base comparable, se conciliarán con los importes reales siguientes, presentados en los estados financieros, indicando por separado cualquier diferencia en las bases, las fechas y las entidades.

- A. Si se adopta la base de 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 de la de devengo para el presupuesto, los flujos de efectivo netos de las actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación.

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

62. Las diferencias entre los importes reales indicados utilizando una base comparable y los importes reales reconocidos en los estados financieros se pueden clasificar con arreglo a lo siguiente:

- 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 sobre una base de efectivo o efectivo modificado y los estados financieros se preparan sobre una base de devengo.
- B. Diferencias en las fechas, que tienen lugar cuando el período del presupuesto difiere del período 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.

63. También puede haber diferencias en los formatos y las clasificaciones que se adoptan para la presentación de los estados financieros y el presupuesto.

64. La conciliación requerida por esta norma permitirá a la entidad cumplir mejor con sus obligaciones de rendición de cuentas, al detectar importantes fuentes de diferencias entre los importes reales basados en el presupuesto y los importes reconocidos en los estados financieros. Esta norma no impide conciliar cada importe principal total o subtotal ni cada partida que se presenta en una comparación de los importes presupuestados y realizados con los importes equivalentes de los estados financieros.

65. En el caso de algunas entidades que adoptan la misma base contable para la presentación de los documentos presupuestarios y los estados financieros solo se requerirá indicar las diferencias entre los importes reales en el presupuesto y los importes equivalentes en los estados financieros. Esto sucederá cuando el presupuesto: a) se prepare para el mismo período; b) abarque las mismas entidades; y c) adopte el mismo formato de presentación que los estados financieros. En estos casos, no se requerirá una conciliación.

66. En el caso de otras entidades que adoptan la misma base contable para el presupuesto y los estados financieros puede que existan diferencias con respecto al formato de presentación, la entidad que informa o el período sobre el que se informa. Por ejemplo, puede que el presupuesto aprobado adopte un formato de clasificación o presentación diferente al de los estados financieros, que incluya solo las actividades no comerciales de la entidad o que sea plurianual. Cuando haya diferencias en la presentación, las fechas o las entidades entre el presupuesto y los estados financieros preparados con la misma base contable será necesaria una conciliación.

67. En el caso de las entidades que utilicen la base contable de efectivo (o efectivo modificado o devengo modificado) para la presentación del presupuesto aprobado y la base de devengo para sus estados financieros, los importes totales principales presentados en el estado de comparación entre los importes presupuestados y realizados se conciliarán con los flujos de efectivo netos de las actividades de operación, los flujos de efectivo netos de las actividades de inversión y los flujos de efectivo netos de las actividades de financiación presentados en el estado de flujos

de efectivo preparado de conformidad con la IPSAS 2 “Estado de Flujos de Efectivo”.

68. La IPSAS 24 no requiere que se presente información comparativa con respecto al período anterior.

69. Esta norma requiere que las entidades que ponen a disposición del público sus presupuestos aprobados incluyan en sus estados financieros una comparación de los importes presupuestados y realizados. No requiere que se presente una comparación de los importes realizados del período anterior con los importes presupuestados de ese período ni tampoco requiere que las diferencias conexas entre los importes realizados y presupuestados del período anterior se expliquen en los estados financieros del período actual.
