

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA E A NORMA
INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE PARA O
SETOR PÚBLICO 1**

TRABALHO DE CONCLUSÃO

Alissandro Bittencourt Fontoura

**Santa Maria, RS, Brasil
2007**

**A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA E A NORMA
INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE PARA O SETOR
PÚBLICO 1**

por

Alissandro Bittencourt Fontoura

Trabalho apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**.

Orientador: Prof. Msc Fernando do Nascimento Lock

**Santa Maria, RS, Brasil
2007**

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Trabalho de Conclusão

**A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA E A NORMA INTERNACIONAL
DE CONTABILIDADE PARA O SETOR PÚBLICO 1**

elaborada por
Alissandro Bittencourt Fontoura

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA:

Fernando do Nascimento Lock, Msc.
(Presidente/Orientador)

Marivane Vestena Rossato, Dr(a). (UFV)

Joaquim Luiz Rodrigues Dornelles, Msc. (USP)

Santa Maria, 16 de agosto de 2007.

DEDICATÓRIA

À minha querida e amada **Kácia**, companheira de todas as ocasiões, boas ou ruins, e, desde o momento em que a conheci, fonte de inspiração da minha vida, podendo resumi-la em uma só palavra: **amor**;

À nossos filhos, **Enrique** e **Bárbara**, misto de alegria, beleza e rebeldia, tal qual a vida nesse mundo em que vivemos;

À todos os alunos que trabalharam comigo nos dois semestres em que fui monitor da disciplina de Contabilidade Pública A, tendo a oportunidade e a satisfação de ensinar e aprender um pouco mais sobre essa área da Contabilidade.

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Msc. Fernando, que além de ser o orientador desse trabalho, tive a satisfação de ser seu monitor por dois semestres, oportunidade em que pude ter um maior esclarecimento sobre a Contabilidade Pública;

À todos os professores que ministraram aula no Curso de Ciências Contábeis, pois, por intermédio de suas experiências e metodologias, transmitiram seu conhecimento, contribuindo para a conclusão com aproveitamento do curso;

À todos os alunos que, em alguma disciplina, foram meus colegas, pois, ao estilo de cada um, incentivaram-me para seguir em frente;

Aos chefes e colegas de trabalho que tive no 3º GAC AP – Regimento Mallet, os quais tiveram compreensão comigo, liberando e apoiando o estudo durante o período do curso.

EPÍGRAFE

“Sabe preizer o futuro aquele que
conhece os fatos passados.”

(Nicolau Maquiavel)

RESUMO

Trabalho de Conclusão em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA E A NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE PARA O SETOR PÚBLICO 1

AUTOR: Alissandro Bittencourt Fontoura
ORIENTADOR: Fernando do Nascimento Lock
Data e Local da Defesa: Santa Maria, 16 de agosto de 2007.

Este trabalho teve por finalidade realizar a comparação da Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público 1 com a legislação brasileira referente às demonstrações financeiras pertencentes ao setor público, a fim de encontrar os pontos divergentes e comuns entre as normas brasileiras e a norma internacional. O estudo realizou-se mediante uma pesquisa exploratória, objetivando buscar uma base documental para que fosse possível ser feita a tradução da norma internacional e a respectiva comparação. Os resultados obtidos mostraram que apenas dois pontos exigidos pela norma internacional não são atendidos pela legislação brasileira, sendo o primeiro, quanto a contabilização de ativos intangíveis, que, embora não seja exigida sua apresentação, pode vir a constar no Balanço Patrimonial, e o segundo, sobre a informação comparada com exercícios anteriores, a qual é somente utilizada no Anexo de Metas Fiscais e nos Demonstrativos da Dívida Consolidada Líquida, das Garantias e Contragarantias de Valores e dos Restos a Pagar, constantes do Relatório da Gestão Fiscal. Verificou-se que, praticamente em sua totalidade, a legislação está adequada ao que prescreve a norma, atendendo aos princípios estabelecidos pela Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público 1.

Palavras-chaves: Normas Internacionais de Contabilidade para o setor público; contabilidade pública; demonstrações financeiras

ABSTRACT

Graduatin Monograph
Course of Accounting Sciences
Universidade Federal de Santa Maria

THE BRAZILIAN LEGISLATION AND THE INTERNATIONAL NORM OF ACCOUNTING FOR PUBLIC SECTOR 1

AUTHOR: Alissandro Bittencourt Fontoura
ADVISOR: Fernando do Nascimento Lock
Date and Place of Defense: Santa Maria, August 16, 2007.

This work had for purpose to carry through the comparing it of the International Norm of Accounting for Public Sector 1 with the referring Brazilian legislation the Public Accounting, finding the divergent and common points between the Brazilian norms and the international norm. The study was carried through by means of an explorer research, searching a base documentary so that it was carried through the translation and the comparison between the norms. The gotten results had only shown that colon demanded for the international norm they are not taken care of by the Brazilian legislation, being the first one, how much the accounting of intangible assets, that, are even so not demanded its presentation, it can come to consist in the Patrimonial Rocking, and as, on the information compared with previous exercises, which only is used in the Annex of Fiscal Goals and the Demonstratives of the Consolidated Debt Liquid, of the Guarantees and Counter guaranties of Values and of the Remaining portions pay, constants of the Report of the Management Inspector. It can be verified that, practically in its totality, the legislation is adjusted what prescribes the norm, taking care of to the principles established for the International Norm of Accounting for Public Sector 1.

Keywords: International Public Sector Accounting Standard; Public Accounting; Disclosure of the Financial Instruments

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

NICSP - Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público

IFAC - Federação Internacional de Contadores

IASCF – Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade

IASB - Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

RGF – Relatório da Gestão Fiscal

RREO – Relatório Resumido da Execução Orçamentária

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

Art. - Artigo

CF – Constituição Federal do Brasil

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

Nº. – Número

§ - Parágrafo

p. – Página

RPPS – Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos

DOCC – Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado

RGPS – Regime Geral da Previdência Social

PPP – Parcerias Público Privadas

PIB – Produto Interno Bruto

INSS – Instituto Nacional da Seguridade Social

DC – Dívida Consolidada

DCL – Dívida Consolidada Líquida

FUNDEF – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1: Comparação das exigências gerais da NICSP 1 com as normas brasileiras.....	54
QUADRO 2: Comparação das exigências do Balanço Geral da NICSP 1 com as normas brasileiras.....	56
QUADRO 3: Comparação das exigências da Demonstração de Resultados da NICSP 1 com as normas brasileiras	58
QUADRO 4: Comparação das exigências da Demonstração de Alterações no Patrimônio da NICSP 1 com as normas brasileiras	58
QUADRO 5: Comparação das exigências do Fluxo de Caixa da NICSP 1 com as normas brasileiras.....	59

LISTA DE APÊNDICES

**APÊNDICE A – Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público 1
(tradução pelo método comparativo)**

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	Problema	14
1.2	Objetivos	15
1.2.1	Objetivo Geral	15
1.2.2	Objetivos Específicos.....	15
1.3	Justificativa	15
1.4	Estrutura do Trabalho	16
2	REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	18
2.1	NICSP 1 - principais exigências gerais	18
2.1.1	Balanço Geral.....	20
2.1.2	Demonstração de Resultados	22
2.1.3	Demonstração das Alterações no Saldo Patrimonial	23
2.1.4	Demonstração dos Fluxos de Caixa	23
2.1.5	Notas Explicativas.....	23
2.2	Lei Nº 4320/64	24
2.2.1	Balanço Orçamentário	24
2.2.2	Balanço Financeiro	25
2.2.3	Balanço Patrimonial	26
2.2.4	Demonstração das Variações Patrimoniais	27
2.3	Constituição Federal	28
2.4	Lei Complementar Nº 101/2000	30
2.4.1	Anexo de Metas Fiscais.....	31
2.4.1.1	Metas Anuais.....	32
2.4.1.2	Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior ..	32
2.4.1.3	Metas Fiscais Atuais comparadas com as fixadas nos três exercícios anteriores	33
2.4.1.4	Evolução do Patrimônio Líquido.....	33
2.4.1.5	Origem e Aplicação dos Recursos com a Alienação de Ativos	34

2.4.1.6	Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos.....	34
2.4.1.7	Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita	34
2.4.1.8	Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuada.....	35
2.4.2	Relatório Resumido da Execução Orçamentária.....	36
2.4.2.1	Balanço Orçamentário	36
2.4.2.2	Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção....	37
2.4.2.3	Demonstrativo da Receita Corrente Líquida.....	38
2.4.2.4	Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social	38
2.4.2.5	Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio de Previdência Social	38
2.4.2.6	Demonstrativo do Resultado Nominal.....	39
2.4.2.7	Demonstrativo do Resultado Primário	39
2.4.2.8	Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão.....	40
2.4.2.9	Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino.....	40
2.4.2.10	Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital	41
2.4.2.11	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral de Previdência Social.....	41
2.4.2.12	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos.....	41
2.4.2.13	Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos	42
2.4.2.14	Demonstrativo das Despesas com Saúde.....	42
2.4.2.15	Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas	42
2.4.2.16	Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária	43
2.4.3	Anexo de Riscos Fiscais.....	43
2.4.3.1	Demonstrativos de Riscos Fiscais e Providências	43
2.4.4	Relatório da Gestão Fiscal	44
2.4.4.1	Demonstrativo da Despesa com Pessoal	45
2.4.4.2	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida.....	46

2.4.4.3	Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores.....	46
2.4.4.4	Demonstrativo das Operações de Crédito.....	47
2.4.4.5	Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa	47
2.4.4.6	Demonstrativo dos Restos a Pagar	48
2.4.4.7	Demonstrativo dos Limites	48
2.4.4.8	Relatório da Gestão Fiscal Consolidado.....	49
3	METODOLOGIA	50
4	RESULTADO E DISCUSSÃO	52
5	CONCLUSÃO	60
	REFERÊNCIAS	62
	APÊNDICE A - Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público 1	
	(tradução pelo método comparativo)	64

1 INTRODUÇÃO

O trabalho apresenta os pontos comuns e divergentes entre as demonstrações financeiras utilizadas pelo setor público nacional, mais especificamente entre a Constituição da República Federativa do Brasil; a Lei Federal Nº 4320, de 17 de março de 1964; e a Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000, com a Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público (NICSP) 1, elaborada pelo Comitê de Setor Público da Federação Internacional de Contadores (IFAC), órgão subordinado a *Internacional Accounting Standards Board* (IASB) e a *Internacional Accounting Standards Committee Foundation* (IASCF).

1.1 Problema

Segundo Junior e Reis (1995, p. 11), “a Lei 4320/64 agrupou duas técnicas que a tradição tem juntado em um sistema de controle: o orçamento e a contabilidade”. Dessa forma, provocou um passo efetivo na contabilidade pública brasileira, permitindo que essa pudesse desenvolver suas funções básicas, ou seja, estudar, orientar, controlar e demonstrar a organização e execução da Fazenda Pública, do Patrimônio Público e de suas variações.

Ainda nesse sentido, a Constituição Federal (CF), promulgada em 1988 e a Lei Complementar Nº 101/00, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) vieram reforçar aqueles conceitos e transparecer as demonstrações financeiras das entidades públicas.

Após a criação do Comitê de Setor Público da IFAC, foram elaboradas as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, baseadas a partir das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), a fim de assegurar a comparabilidade entre órgãos distintos, mesmo sendo de países diferentes.

Até o presente momento, não existe uma edição das NICSP na língua portuguesa, somente nas línguas inglesa e espanhola, o que dificulta a análise da legislação brasileira para o setor público, não sendo possível realizar uma comparação, a fim de verificar o nível da contabilidade governamental no Brasil.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Comparar a legislação brasileira referente às demonstrações financeiras do setor governamental e a NICSP 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras, evidenciando os pontos comuns e as possíveis divergências.

1.2.2 Objetivos específicos

a) Traduzir para a língua portuguesa a Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público 1, levantando suas exigências em relação às demonstrações contábeis;

b) Identificar e analisar os pontos em que a legislação brasileira é divergente em relação a NICSP 1;

c) Identificar e analisar os pontos em que a legislação brasileira está de acordo com a NICSP 1;

1.3 Justificativa

Todo o processo de controle do Patrimônio Público deve partir do estudo dos fenômenos e das transações que o afetam e, conseqüentemente, deve existir uma integração e harmonização na interpretação dos fatos administrativos.

A ausência de uniformidade pode ensejar, em médio prazo, a expedição de demonstrações contábeis que pequem pela ausência de homogeneidade na interpretação dos fenômenos econômicos e financeiros, provocando variações positivas ou negativas na riqueza patrimonial, sem a necessária transparência perante o cidadão.

A apresentação das demonstrações contábeis deve ter por objetivo evidenciar a real situação patrimonial, econômica e financeira de cada entidade em particular e do conjunto de entidades quando se tratar da consolidação dessas demonstrações em um documento único.

Conforme Iudícibus (1987, p.20), o sistema contábil deve ser capaz de produzir, em intervalos regulares de tempo, um conjunto básico e padronizado de informações que deve ser útil para um bom número de usuários. Convém salientar

que o autor citado defende outro ponto de vista sobre o sistema contábil na obra referenciada, não dando preferência ao citado anteriormente.

Segundo o IFAC, o objetivo da Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público 1 é prescrever a base para a apresentação de demonstrações financeiras com o propósito de informação geral, assegurando sua comparabilidade, tanto com as demonstrações de exercícios anteriores, como com as de outra entidade. No entanto, a referida norma só possui texto na língua inglesa e na espanhola, não possuindo, ainda, uma tradução oficial na língua portuguesa.

A legislação brasileira, em relação à Contabilidade Pública ou Governamental, está centrada em três pilares, a saber: Constituição Federal, Lei Nº 4320/64 e Lei Nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), as quais estabelecem diretrizes e modelos para a confecção das demonstrações contábeis dos órgãos públicos nas três esferas de governo.

A comparação feita é oportunamente adequada ao tempo atual, principalmente com o avanço desenfreado da tão falada globalização, a qual derruba fronteiras culturais, sociais e econômicas, possibilitando uma comparação direta entre povos ou países diferentes e distantes.

Analisando o que a NICSP 1 exige na apresentação das demonstrações financeiras para o setor público em âmbito mundial, pode-se avaliar o nível em que os informativos da contabilidade governamental brasileira se encontram.

Dessa forma, pode-se realizar, em relação aos países que são equiparados economicamente com o Brasil, uma comparação analítica e geral, permitindo o aprimoramento e a transparência do setor público.

Assim, os benefícios da padronização são fundamentais para a análise comparativa das demonstrações contábeis, pois permitem a construção de séries históricas, evidenciando os resultados da atividade governamental ao longo do tempo.

1.4 Estrutura do trabalho

Os capítulos deste trabalho estão estruturados da seguinte forma:

- o capítulo 1 apresenta uma abordagem geral do assunto, apresentando o tema, o objetivo geral e os objetivos específicos, a justificativa e a estrutura do trabalho;

- o capítulo 2 diz respeito a revisão bibliográfica, onde são encontrados os conceitos acerca das exigências sobre as demonstrações financeiras estabelecidas pela Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público 1. No mesmo capítulo, há conceitos sobre os demonstrativos contábeis previstos na legislação brasileira, balizados pela Constituição Federal, Lei Federal Nº 4320/64 e Lei Complementar Nº 101/2000;

- o capítulo 3 mostra a metodologia empregada na construção e confecção do trabalho, identificando os tipos de pesquisa utilizados, bem como os métodos desenvolvidos na exploração do tema;

- o capítulo 4 exhibe as comparações entre os itens exigidos pela NICSP 1 e as normas brasileiras, conforme estabelecido nos objetivos do trabalho, identificando os pontos comuns e os divergentes, analisando-os e discutindo o resultado obtido;

- no capítulo 5 está exposto o fechamento da presente pesquisa, apresentando as conclusões obtidas; e

- ao final, constam as referências e o apêndice.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 NICSP 1 – principais exigências gerais

Conforme consta na introdução da NICSP 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras, ela deve ser aplicada para fins de padronização, satisfazendo as necessidades dos usuários, favorecendo a transparência e a comparabilidade entre instituições de segmentos diferentes.

A citada norma estabelece considerações gerais para a apresentação das demonstrações financeiras e diretrizes para determinar sua estrutura, fixando os requisitos mínimos sobre o conteúdo a ser apresentado.

Em seu item 13, a norma diz que o objetivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da posição, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade, sendo útil a uma vasta gama de usuários na tomada de decisões econômicas, permitindo, ainda, constituir um meio para a redução de contas da entidade.

Para cumprir esse objetivo, as demonstrações devem proporcionar informação sobre ativos, passivos, patrimônio, receitas, despesas e fluxos de caixa, podendo também apresentar, conforme estabelece o item 15, informações complementares, a fim de oferecer uma descrição mais completa das atividades desenvolvidas pela entidade.

Segundo o item 19 da NICSP 1, um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui os seguintes componentes:

- a) um Balanço Geral;
- b) um Demonstrativo de Resultados;
- c) uma Demonstração de Alterações do Saldo Patrimonial;
- d) uma Demonstração dos Fluxos de Caixa; e
- e) notas, compreendendo um resumo dos demonstrativos ou informações complementares as informações apresentadas.

No item 22, a norma estabelece que as demonstrações financeiras podem proporcionar informação que indique se a obtenção e o uso dos recursos aconteceram de acordo com o orçamento aprovado. Recomenda, ainda, que devam ser incluídas comparações de seus valores com os que foram orçados para o exercício.

No item 37, a NICSP 1 esclarece que a administração deve desenvolver procedimentos oportunos para assegurar que as demonstrações financeiras proporcionem informações relevantes e confiáveis para o processo de tomada de decisões dos usuários.

Para que isso ocorra, as demonstrações devem apresentar fielmente os resultados das operações e a situação financeira, refletindo a essência econômica dos eventos e transações, sendo livres de influências ou inclinações, prudentes e completas em todos os seus pontos significativos.

No item 30, a NICSP 1 esclarece que, no caso de haver um conflito de exigências entre a norma e a legislação nacional, deve-se verificar se a divergência é significativa ou não, dando prioridade para a legislação própria. Também pode-se abandonar a norma quando a demonstração tornar-se muito confusa e difícil de ser compreendida, desde que se justifique esse procedimento.

As informações constantes nas demonstrações financeiras devem ser conservadas de um exercício para o outro, para fins de comparação, a não ser que haja uma mudança significativa na estruturação ou que surja outra norma solicitando alguma peculiaridade, conforme consta no item 47.

Os ativos e passivos, bem como as receitas e despesas, devem ser apresentados separadamente nas demonstrações, caso contrário, não mostra a realidade da situação patrimonial, prejudicando sua avaliação, de acordo com o item 56 da NICSP 1.

Segundo o item 60, a menos que uma Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público permita ou exija de outra forma, a informação comparativa deve ser divulgada com respeito ao exercício anterior para todas as demonstrações financeiras.

Devem constar, também, nas demonstrações sugeridas pela NICSP 1, de forma destacada e repetida, o nome da entidade, a data ou o período abrangido, a moeda em que se apresenta, o nível de arredondamento e se é um ente individual ou um grupo de entidades, de acordo com o item 68.

Segundo a norma, no item 71, as demonstrações devem ser apresentadas, pelo menos, anualmente. Se forem apresentadas em um período maior ou menor, deve-se informar o motivo de tal fato, bem como citar, se for o caso, que a comparabilidade pode ficar prejudicada.

Complementando o citado anteriormente, a NICSP 1, no item 74, estabelece que a entidade deve disponibilizar as demonstrações financeiras nos seis meses

posteriores a sua data de encerramento, utilizando-se, dessa forma, do princípio da oportunidade.

No item 133, a norma estabelece que a entidade deve informar ainda:

- domicílio e forma jurídica da entidade, e jurisdição em que opera;
- uma descrição da natureza das operações da entidade, assim como de suas principais atividades;
- referência à legislação pertinente que rege as operações da entidade; e
- nome da entidade controladora direta e da última controladora da entidade econômica, se for o caso.

2.1.1 Balanço Geral

Conforme o texto da NICSP 1, no item 75, as entidades públicas podem optar por separar ativos e passivos correntes dos não-correntes, ou então, classificá-los pelo grau de liquidez, de acordo com a natureza de suas atividades.

Porém, se a entidade pública possui um ciclo operacional identificável, ou seja, um ciclo orçamentário, a separação de ativos e passivos correntes e não-correntes proporciona uma informação mais útil aos usuários, conforme consta no item 77.

A NICSP 1, no item 79, conceitua como ativos correntes aqueles que são realizados no decurso normal do ciclo operacional da entidade, ou seja, no ciclo orçamentário; os que são mantidos para serem negociados ou realizados a curto prazo e, ainda, os que estão classificados na conta caixa ou disponibilidades.

Já passivos correntes, de acordo com o item 83, são aqueles que serão liquidados no ciclo normal e os que serão liquidados num período de curto prazo, sendo exceções:

a) As transferências pendentes de pagamento do governo e os valores devidos a pessoal, assim como outros custos operacionais, os quais formam parte do capital circulante usado no ciclo normal de operações da entidade; e

b) A parte corrente dos empréstimos a longo prazo, os dividendos a pagar, os impostos sobre lucros e outras contas a pagar não comerciais, bem como os empréstimos que financiam o capital de giro a longo prazo sempre que não forem liquidados antes de doze meses.

Todos os demais ativos e passivos que não se enquadram nas situações acima mencionadas são considerados não-correntes, podendo ser tangíveis,

intangíveis e financeiros de longo prazo, conforme consta nos itens 79 e 83, respectivamente.

Entre os ativos financeiros se encontram as contas de dívidas e outras contas a receber, e entre os passivos financeiros se encontram as contas de dívidas e outras contas a pagar, conforme citado no item 78 da norma internacional.

O item 89 da NICSP 1 preconiza que o balanço deve conter, no mínimo, contas contendo informações sobre os seguintes itens:

- imóveis, máquinas e equipamentos;
- ativos intangíveis;
- ativos financeiros;
- investimentos contabilizados utilizando o método da equivalência patrimonial;
- estoques;
- contas a receber provenientes de transações sem contraprestações, incluindo impostos e transferências;
- contas a receber provenientes de transações com contraprestações;
- caixa e disponibilidades;
- impostos e contas a pagar;
- contas a pagar provenientes de transações com contraprestação
- provisões;
- passivos não-correntes;
- participações minoritárias, se for o caso; e
- saldo patrimonial.

Quanto à forma de apresentação, a norma não prescreve nem uma ordem e nem um formato específico, podendo ser realizados certos ajustes peculiares a cada órgão, desde que contenham as informações solicitadas anteriormente, conforme consta no item 91.

A decisão de apresentar itens adicionais se baseará em uma avaliação de natureza, liquidez de ativos e importância, bem como da função que cumprem os ativos dentro da entidade e, ainda, as quantias, natureza e prazos dos passivos, conforme consta no item 93.

2.1.2 Demonstração de Resultados

Segundo a NICSP 1, no item 101, no corpo da Demonstração de Resultados, deve-se incluir, no mínimo, informações sobre os seguintes itens:

- rendimentos provenientes das atividades operacionais;
- superávit/déficit do exercício;
- despesas financeiras;
- participação nos resultados de entidades coligadas e/ou controladas;
- superávit/déficit provenientes das atividades ordinárias;
- itens extraordinários, se for o caso;
- participação dos interesses minoritários nos resultados; e
- resultados do período.

O item 102 da norma conceitua como atividade operacional as atividades que a entidade realiza com o propósito de alcançar seus objetivos básicos, diferenciando seus rendimentos e gastos daqueles obtidos por meio de alienação de ativos e das operações de crédito.

Conforme indica o item 104 da norma, deve constar, também, uma análise dos itens, classificando-os pela natureza ou pela função. Isso dependerá da situação mais relevante para a informação. Além disso, deve constar uma análise dos gastos, os quais serão subclassificados da mesma forma, a fim de destacar seus componentes.

O item 108 apresenta, no método da natureza, que os gastos são agrupados de acordo com a sua natureza, e não se redistribuem, atendendo as diferentes funções que se desenvolvem dentro da entidade, pois é considerada uma forma simples de apresentação.

A segunda forma de análise, conforme consta no item 109 da NICSP 1, chama-se método da função, em que os gastos se classificam conforme o programa ou propósito pelos quais tenham incorrido, proporcionando aos usuários informação mais relevante que a oferecida pela natureza dos gastos. Apesar da relevância, essa forma pode ocasionar arbitrariedade na imputação dos custos as diversas funções, comprometendo a análise da informação.

A escolha entre o método da função e o método da natureza do gasto depende de fatores históricos e culturais da entidade, tendo em vista que ambos os métodos proporcionam uma indicação das despesas que podem variar, direta ou indiretamente, no resultado, conforme consta no item 112 da norma internacional.

2.1.3 Demonstração das Alterações no Saldo Patrimonial

Segundo o item 114, uma entidade deve apresentar como um componente separado de suas demonstrações financeiras, uma situação que mostre os resultados do período, contendo todas as receitas e despesas do exercício que, tal como exigido por outras normas, seja reconhecido diretamente no saldo patrimonial.

Deverão constar, ainda, as transações com os detentores de capital, se for o caso, o saldo acumulado no início e no final do exercício e as suas variações e uma conciliação entre os valores orçados e os realizados, tanto no patrimônio como em suas reservas, de acordo com o estabelecido no item 115.

2.1.4 Demonstração dos Fluxos de Caixa

No item 121, a norma informa que a NICSP 2 – Demonstração dos Fluxos de Caixa - estabelece requisitos para a apresentação desse demonstrativo, mostrando que a informação sobre fluxos de caixa é útil.

A demonstração proporciona aos usuários uma base para avaliação da capacidade que a entidade tem para gerar caixa e outros meios líquidos equivalentes, assim como as necessidades da entidade para a utilização desses fluxos.

2.1.5 Notas explicativas

Conforme estabelecido no item 122 da NICSP 1, as notas explicativas devem conter informações a respeito do seguinte:

- base de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contábeis específicas, selecionadas e aplicadas aos eventos significativos;
- incluir a informação que, sendo exigida pelas Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, não tenha sido incluída nos demais componentes das demonstrações financeiras; e
- proporcionar informação adicional que não seja apresentada na face das demonstrações e que seja relevante para uma melhor compreensão.

As notas poderão apresentar informações na seguinte ordem, de acordo com o item 125:

- uma declaração de conformidade com as NICSP;
- um resumo da base de mensuração e das políticas contábeis;
- informações suportes aos itens apresentados; e,
- outras informações julgadas úteis.

2.2 Lei Nº 4320/64

A Lei Nº 4320/64 prevê no Art. 101 o seguinte: “Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os anexos 12, 13, 14 e 15 (...)”.

Dessa forma, conforme Jund (2006, p. 561), os balanços públicos possuem características próprias de apresentação, isto porque sua elaboração está fundamentada em normas de direito público e na escrituração dos atos e fatos das entidades públicas, obedecendo a condições, metodologia e regras consubstanciadas na legislação pertinente.

Segundo Silva (2004, p. 308), a Contabilidade Pública está organizada em quatro sistemas contábeis específicos, que são: o sistema orçamentário, o financeiro, o patrimonial e o de compensação, a fim de atender os aspectos legais, regulamentares e técnicos, e também de demonstrar os resultados da Administração Pública, que devem apresentar os seguintes demonstrativos contábeis:

- Balanço Orçamentário;
- Balanço Financeiro;
- Balanço Patrimonial; e
- Demonstração das Variações Patrimoniais.

2.2.1 Balanço Orçamentário

O Balanço Orçamentário pode ser conceituado, conforme Jund (2006, p. 561), como um demonstrativo contábil dividido em duas seções, em que se distribuem, primeiramente, com base no orçamento, as receitas previstas com as executadas ou realizadas.

Num segundo momento, demonstram-se as despesas fixadas com as executadas ou realizadas, igualando-se às somas opostas com os resultados, ou

seja, o previsto e o realizado, com o respectivo déficit ou superávit apurado no exercício.

O Art. 102 da Lei Nº 4320/64 cita que o Balanço Orçamentário apresentará as receitas previstas e as despesas fixadas em confronto com as realizadas. Assim sendo, o demonstrativo apresentará o resultado das previsões, o resultado da arrecadação, o resultado da realização das despesas e o resultado da execução orçamentária.

Dessa forma, o Balanço Orçamentário constitui, conforme Angélico (1994, p. 285), o produto final da contabilidade orçamentária, registrando os elementos do orçamento público, sua execução, com as modificações que vão sendo introduzidas, e a posição dos valores executados comparados com as previsões iniciais.

2.2.2 Balanço Financeiro

O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício, conforme definido no Art. 103 da Lei Nº 4320/64.

Ainda conforme o mesmo artigo, em seu parágrafo único, os restos a pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária, ainda que não tenha ocorrido o efetivo desembolso, contrariando dessa forma a essência de fluxo de caixa do respectivo demonstrativo contábil.

Tal fato decorre em virtude do regime de competência adotado para escrituração e reconhecimento da despesa orçamentária, onerando o exercício, ainda que não tenha sido paga. Isso ocorre para que haja o equilíbrio financeiro.

O Balanço Financeiro pode ser conceituado, conforme Jund (2006, p. 565), como “um demonstrativo contábil dividido em duas seções, receita e despesa, em que se distribuem os ingressos e os dispêndios de numerário, tanto de natureza orçamentária como extra-orçamentária”.

Dessa forma, segundo o mesmo autor, demonstram-se as operações de tesouraria e de dívida pública, igualando-se as duas somas com os saldos em espécie, correspondentes ao início e ao final do exercício financeiro, que será transferido para o exercício seguinte.

O Balanço Financeiro representa, ao final do exercício, o produto da contabilidade financeira, cuja função é a de registrar as operações relativas à movimentação de valores, especialmente numerário, ou seja, no citado demonstrativo, devem ser demonstrados os movimentos do exercício financeiro, não os saldos das contas, mas o somatório das operações realizadas ao longo do exercício, conforme Silva (2004, p. 351).

Portanto, o Balanço Financeiro deixa em evidência a situação das disponibilidades, depois de conhecido o total da receita arrecadada e seu emprego na realização da despesa, sendo possível a seguinte comparação:

O Balanço Financeiro poderia ser comparado como um grande cofre, onde, no início do exercício, conhecemos o valor que lá se encontra depositado (caixa/bancos) e disponível; na movimentação dinâmica, tudo o que ingressar em numerário ou depósito bancário será considerado receita ou ingresso financeiro, quer de origem orçamentária, quer de origem não-orçamentária, sendo acrescido aos valores já existentes no cofre; ao contrário, também por força da movimentação dinâmica, tudo o que for retirado do cofre em numerário ou saque bancário será despesa ou dispêndio financeiro, podendo ser de origem orçamentária ou extra-orçamentária, que deve ser deduzido dos valores existentes no cofre. (JUND, 2006, p. 568)

Ainda conforme Angélico (1994, p. 289), o Balanço Financeiro demonstrará as receitas efetivamente arrecadadas em confronto com as despesas efetivamente realizadas, pelos restos a pagar do exercício que será compensado pela inscrição como receita extra-orçamentária, apresentando, como resultado, se houve superávit ou déficit financeiro, ou ainda, saldo final nulo.

2.2.3 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial é o demonstrativo contábil com duas seções, ativo e passivo, em que se distribuem os elementos do Patrimônio Público, igualando-se as duas somas com a conta Saldo Patrimonial, apresentando o Ativo Real Líquido, no caso de apuração de superávit, ou Passivo Real a Descoberto, quando houver déficit patrimonial, de acordo com Jund (2006, p. 569).

O Art. 105 da Lei Nº 4320/64 cita que o Balanço Patrimonial demonstrará o Ativo Financeiro, o Ativo Permanente, o Passivo Financeiro, o Passivo Permanente, o Saldo Patrimonial e as contas de compensação, padronizando, de acordo com o artigo, os balanços gerais das instituições de direito público interno.

Segundo Jund (2006, p. 570), o ativo é representado por bens e direitos, sendo dividido em Ativo Financeiro, o qual compreende os créditos e valores

realizáveis, independente de autorização orçamentária e, ainda, os valores numerários, e Ativo Permanente, que compreende os bens, créditos e valores cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa. A soma do Ativo Financeiro e do Ativo Permanente é o Ativo Real.

Ainda de acordo com o mesmo autor, o passivo é representado por obrigações, sendo dividido em Passivo Financeiro, compreendendo os compromissos exigíveis cujo pagamento independa de autorização orçamentária, e Passivo Permanente, no qual constam as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização e resgate. A soma do Passivo Financeiro e do Passivo Permanente é o Passivo Real.

No Balanço Patrimonial ainda encontra-se o Ativo e o Passivo Compensado, em que, conforme o § 5º do Art. 105 da Lei Nº 4320/64, serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nas subdivisões anteriores (financeiro e permanente) e que, mediata ou indiretamente, possam vir afetar o patrimônio.

Dessa forma, segundo Junior e Reis (1995, p. 171), no Ativo Compensado estarão presentes os valores que não se integram no patrimônio, registrando os atos de administração que não se refletem de imediato sobre o patrimônio da instituição. Salienta-se que o total do Ativo Compensado deve ser idêntico ao registrado no Passivo Compensado, uma vez que este corresponde à contrapartida contábil daquele.

O Balanço Patrimonial, conforme cita Jund (2006, p. 572), consiste numa demonstração contábil estática, demonstrando a posição patrimonial da entidade em um dado momento, podendo ser avaliado o resultado apresentado sobre o enfoque financeiro, que é a diferença entre o Ativo e o Passivo Financeiro, e o enfoque patrimonial ou econômico, que é a diferença entre o Ativo e o Passivo Real.

2.2.4 Demonstração das Variações Patrimoniais

O Art. 104 da Lei Nº 4320/64 cita que a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Segundo Silva (2004, p. 355), a Demonstração das Variações Patrimoniais, também chamada de Balanço de Resultados, corresponde ao demonstrativo contábil

composto de duas seções, divididas em Variações Ativas e Variações Passivas, informa as alterações efetivas sofridas pelo patrimônio durante o transcorrer de um período que, de acordo com a Lei Nº 4320/64, vai de 01 de janeiro a 31 de dezembro.

Segundo Jund (2006, p. 575), nas citadas variações, são distribuídos os elementos que provocaram alterações no patrimônio ao longo do exercício financeiro, identificados por contas que, por si só, demonstram o tipo de variação ocorrida e, por meio da qual, a igualdade das somas será obtida pelo déficit ou superávit, correspondente ao Resultado Patrimonial do Exercício.

Conforme Silva (2004, p. 356), é por essa demonstração que é verificado se o patrimônio do Estado cresceu ou diminuiu, sendo identificadas as causas dessa variação. A diferença entre o crédito (Variações Ativas) e o débito (Variações Passivas) dará o resultado do exercício.

Conforme o Art. 104 da Lei Nº 4320/64, as variações ativas e passivas subdividem-se em resultantes da execução orçamentária e independentes da execução orçamentária. Ainda, segundo Junior e Reis (1995, p. 167), as Variações Ativas representam um aumento na situação líquida patrimonial, seja pelo aumento de valores ativos ou diminuição de valores passivos. Já as Variações Passivas provocam uma redução na situação líquida patrimonial, seja pelo aumento de valores passivos ou diminuição de valores ativos.

2.3 Constituição Federal

A Constituição Federal no Capítulo II – Das Finanças Públicas, Seção I – Normas Gerais, no Art. 163, expressa que lei complementar disporá sobre as finanças públicas. No caput do Art. 165, a CF dispõe que leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão o Plano Plurianual, as Diretrizes Orçamentárias e os orçamentos Anuais.

No § 1º do Art. 165, a CF salienta que a lei que instituir o Plano Plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública Federal para as despesas de capital e outras despesas delas decorrentes, bem como para as despesas relativas aos programas de duração continuada.

No § 2º, estabelece que a Lei de Diretrizes Orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da Administração Pública Federal, incluindo as despesas de

capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da Lei Orçamentária Anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

No § 3º, estabelece que o Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), relatório este que foi disposto pela Lei Complementar Nº 101/2000.

No § 5º, define que a LOA compreenderá o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta. Incluem-se aí, as fundações instituídas e mantidas pelo poder público, o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do Capital Social com direito a voto e o Orçamento da Seguridade Social.

A definição abrange todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público.

No § 6º, estabelece que o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

No § 9º, determina que lei complementar irá dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual e, ainda, estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.

No Art. 167, a Constituição Federal veda o início de programas ou projetos não incluídos na LOA e a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais.

Também é vedado pela constituição, no mesmo artigo citado, a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais, a concessão ou utilização de créditos ilimitados, a utilização, sem autorização legislativa específica, de recursos do orçamento fiscal e do orçamento da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos.

Por fim, no Art. 169, a CF estabelece que a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar.

2.4 Lei Complementar Nº 101/2000

A LC Nº 101/2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal é, segundo Jund (2006, p. 45), “um código de conduta para os administradores públicos de todo o país, tendo por objetivo melhorar a administração das contas públicas no Brasil”, fixando limites para despesas com pessoal, para dívida pública e ainda determina que sejam criadas metas para controlar receitas e despesas.

Ainda de acordo com o autor, a LRF estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e determina que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão elaborar e publicar o Anexo de Metas Fiscais e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, bem como o Anexo de Riscos Fiscais e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF).

O propósito desta determinação é o de assegurar a transparência dos gastos públicos e a consecução das metas fiscais, com a observância das normas fixadas pela lei.

Para dar uniformidade às demonstrações, a Lei de Responsabilidade Fiscal, no Art. 67, determina a organização, a implantação e a implementação do Conselho de Gestão Fiscal, estabelecendo que caberá ao órgão central de contabilidade da União editar normas gerais para a consolidação das contas públicas, enquanto não esteja organizado o referido conselho, conforme o Art. 50, § 2º.

Segundo a 6ª Edição do Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e Relatório Resumido da Execução Orçamentária, aprovado pela Portaria Nº 633, da Secretaria do Tesouro Nacional - STN, de 30 de agosto de 2006, em todos os demonstrativos, os valores devem ser expressos de maneira a não prejudicar a transparência das contas públicas e deverão atender às necessidades do controle a ser exercido pelos órgãos competentes e pela sociedade.

Os valores serão apresentados em unidade de real. A utilização da unidade milhares de reais é admitida, desde que não prejudique a transparência dos demonstrativos.

Conforme, ainda, o manual de elaboração citado, o não cumprimento das regras estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal sujeita o titular do poder ou órgão a punições que poderão ser:

- impedimento da entidade para o recebimento de transferências voluntárias;
- proibição de contratação de operações de crédito e de obtenção de garantias para a sua contratação;
- pagamento de multa com recursos próprios (podendo chegar a 30% dos vencimentos anuais) do agente que lhe der causa;
- inabilitação para o exercício da função pública por um período de até cinco anos;
- perda do cargo público;
- cassação de mandato; e
- detenção ou reclusão.

2.4.1 Anexo de Metas Fiscais

O Anexo de Metas Fiscais deverá ser elaborado de acordo com o § 2º do Art. 1º da LRF, pelo Poder Executivo da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, abrangendo tanto o Poder Executivo quanto os Poderes Legislativo e Judiciário.

O Anexo de Metas Fiscais abrangerá os Órgãos da Administração Direta dos Poderes e entidades da Administração Indireta, constituídas pelas autarquias, fundações, fundos especiais, empresas públicas e sociedades de economia mista que recebem recursos dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social.

Inclui-se nesses recursos, as subvenções para pagamento de pessoal e custeio, ou de auxílios para pagamento de despesas de capital, excluídas, neste caso, aquelas empresas lucrativas que recebam recursos para aumento de capital.

Segundo ainda o mesmo artigo, a LRF determina que no Anexo de Metas Fiscais serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

Conforme consta no manual de elaboração do Anexo de Metas Fiscais e Relatório Resumido da Execução Orçamentária, a fim de dar cumprimento ao preceito da LRF, o Anexo de Metas Fiscais deve ser composto pelos seguintes demonstrativos:

2.4.1.1 Metas Anuais

De acordo com o § 1º do Art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, integrará o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias, o Anexo de Metas Fiscais em que serão estabelecidas as metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

A fim de dar cumprimento a esse preceito da LRF, deve ser elaborado o Demonstrativo de Metas Anuais, que será acompanhado de análise dos principais dados apresentados, assim como de eventuais variações que mereçam destaque. Também serão apresentadas as medidas que a Administração Pública pretende tomar, visando a atingir as metas estabelecidas, conforme consta no manual de elaboração.

Compondo esta análise, devem ser mencionados os parâmetros básicos utilizados para se chegar aos valores apresentados, tais como crescimento real do Produto Interno Bruto (% anual), projeção dos índices de inflação e das taxas de câmbio e de juros.

Também devem ser considerados, o índice de inflação, as expectativas de mercado para a taxa de inflação, de câmbio e de juros, a pesquisa econômica aplicada, a pesquisa mensal de comércio, a pesquisa industrial mensal da produção física e a variação no valor das transferências constitucionais recebidas.

2.4.1.2 Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior

Este demonstrativo visa ao cumprimento do inciso I do § 2º do Art. 4º da LRF, tendo por finalidade estabelecer uma comparação entre as metas fixadas e o resultado obtido no exercício orçamentário do segundo ano anterior ao ano de referência da LDO, incluindo análise dos fatores determinantes para o alcance ou não dos valores estabelecidos como metas.

De acordo com o manual de elaboração, alguns fatores, tais como o cenário macroeconômico, o desempenho das empresas estatais, as taxas de câmbio e de inflação, devem ser motivo de explanação a respeito dos resultados obtidos.

2.4.1.3 Metas Fiscais Atuais comparadas com as fixadas nos três exercícios anteriores

De acordo com o § 2º, inciso II, do Art. 4º da LRF, o Demonstrativo das Metas Anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo, deve justificar os resultados pretendidos, comparando com as metas fiscais fixadas nos três exercícios anteriores, a fim de evidenciar a consistência das mesmas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional.

O manual de elaboração prevê que, a fim de gerar maior consistência e subsídio às análises, os valores devem ser demonstrados a preços correntes e constantes. O demonstrativo deve vir acompanhado de análise a respeito de alguns itens que representam parâmetros básicos para se chegar aos valores apresentados como metas.

Alguns itens considerados necessários à realização da análise são a taxa de juros, os indicadores de atividade econômica e os objetivos da política fiscal do ente da federação. A LRF estabelece, ainda, que o Demonstrativo das Metas Anuais deve ser instruído com a memória e metodologia de cálculo, objetivando demonstrar como tais valores foram obtidos.

2.4.1.4 Evolução do Patrimônio Líquido

De acordo com o inciso III do § 2º do Art. 4º da LRF, o Anexo de Metas Fiscais deve conter, também, a Demonstração da Evolução do Patrimônio Líquido dos últimos três exercícios anteriores ao ano de edição da respectiva LDO.

Com base nesse preceito, o Demonstrativo da Evolução do Patrimônio Líquido deve trazer em conjunto uma análise dos valores apresentados, com as causas das variações do PL do ente da federação, conforme o manual de elaboração.

Essas variações surgem de fatos que venham a causar desequilíbrio entre as variações ativas e passivas, bem como outros fatores que contribuam para o aumento ou a diminuição da situação líquida patrimonial, ainda de acordo com o Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais.

2.4.1.5 Origem e Aplicação dos Recursos com a Alienação de Ativos

Segundo o inciso III do § 2º do Art. 4º da LRF, em continuidade à Demonstração da Evolução do Patrimônio Líquido, devem ser destacadas a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos.

Conforme consta em seu manual de elaboração, o Demonstrativo da Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos deve estar acompanhado de análise dos valores apresentados, de forma a dar maior clareza possível à visualização da situação descrita, destacando as eventuais variações atípicas e tendências de queda ou crescimento dos valores de um exercício orçamentário para outro.

2.4.1.6 Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos

Este demonstrativo visa a atender o estabelecido no Art. 4º, § 2º, inciso IV, alínea “a”, da LRF, o qual determina que o Anexo de Metas Fiscais conterá a avaliação da situação financeira e atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos.

A avaliação da situação financeira terá como base os Demonstrativos das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos, publicados no Relatório Resumido de Execução Orçamentária do último bimestre do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO.

A avaliação atuarial deve ser feita com base no Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio dos Servidores Públicos, publicado no Relatório Resumido de Execução Orçamentária do último bimestre do segundo ano anterior ao ano de referência da LDO.

2.4.1.7 Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita

O Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita visa a atender ao Art. 4º, § 2º, inciso V, da LRF, e será acompanhado de análise dos critérios estabelecidos para as renúncias de receitas e suas respectivas compensações, a fim de dar maior consistência aos valores apresentados.

Segundo o manual de elaboração, a renúncia compreende incentivos fiscais, anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. A renúncia pode ser destinada ao setor comercial ou industrial, programa de governo ou, ainda, a um beneficiário individual (Pessoa Física ou Jurídica).

A fim de atender aos princípios emanados pela LRF, a STN, por meio do manual de elaboração, esclarece que é necessário que o valor da compensação, prevista no demonstrativo, seja suficiente para cobrir o valor da renúncia fiscal respectiva. Para que ocorra a concessão da renúncia, o ente deverá cumprir o que foi previsto no referido demonstrativo, constante da LDO para o respectivo exercício orçamentário.

2.4.1.8 Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado

O conceito de Despesa Obrigatória de Caráter Continuado (DOCC) foi instituído pela LRF no Art. 17, conceituando-a como despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

Segundo o mesmo artigo, é considerado aumento de despesa, a prorrogação da DOCC criada por prazo determinado, estabelecendo que os atos que criarem ou aumentarem as DOCC deverão ser instruídos com a estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício em que entrar em vigor e nos dois subsequentes, demonstrando a origem dos recursos para seu custeio.

Conforme, ainda, essa determinação, deve haver a comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas no § 1º do Art. 4º da LRF e seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, devem ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesas. As DOCC não serão executadas antes da implementação de tais medidas.

Constando no manual de elaboração, considera-se aumento permanente de receita o proveniente de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição, cuja competência tributária é do próprio ente.

2.4.2 Relatório Resumido da Execução Orçamentária

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO é exigido pela Constituição, a qual estabelece em seu Art. 165, parágrafo 3º, que o Poder Executivo o publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre. Segundo o Manual de Elaboração do RREO, o objetivo dessa periodicidade é permitir que, cada vez mais, a sociedade, por meio dos diversos órgãos de controle, conheça, acompanhe e analise o desempenho da execução orçamentária do Governo Federal.

Conforme Jund (2006, p. 45), o RREO e seus demonstrativos abrangerão os órgãos da Administração Direta, dos Poderes e entidades da Administração Indireta, constituídos pelas autarquias, fundações, fundos especiais, empresas públicas e sociedades de economia mista que recebem recursos do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social.

Incluem-se, também, sob a forma de subvenções para pagamento de pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária.

Segundo o manual de elaboração do RREO, as informações deverão ser elaboradas a partir dos dados contábeis consolidados de todas as unidades gestoras, no âmbito da Administração Direta, autarquias, fundações, fundos especiais, empresas públicas e sociedades de economia mista.

Conforme consta na mesma Portaria Nº 633, da STN, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária deve ser composto pelos seguintes demonstrativos:

2.4.2.1 Balanço Orçamentário

O Balanço Orçamentário, definido na Lei Nº 4320/64, demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as receitas e despesas realizadas. Esse balanço também está previsto na LRF, porém de forma mais detalhada e com periodicidade de publicação bimestral, devendo ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, conforme seu manual de elaboração.

Dessa forma, para permitir maior transparência por meio da apuração líquida e total das receitas e despesas, estas deverão ser apresentadas, neste demonstrativo, segregadas em receitas orçamentárias líquidas das intra-orçamentárias, receitas intra-orçamentárias, despesas orçamentárias líquidas das

intra-orçamentárias e despesas intra-orçamentárias. As receitas e despesas intra-orçamentárias, quando existentes, deverão ser apresentadas em uma tabela no final do demonstrativo, conforme descrito no manual de elaboração do RREO.

Segundo, ainda, o manual de elaboração, o Balanço Orçamentário apresentará todas as receitas, detalhadas por categoria econômica, subcategoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre atual, a realizada até o bimestre atual e o saldo a realizar, bem como as despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa.

Deve-se discriminar, também, de acordo com o documento de elaboração, a dotação inicial, os créditos adicionais, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas no bimestre atual e até o bimestre atual, as despesas liquidadas no bimestre atual e até o bimestre atual, e o saldo a liquidar.

2.4.2.2 Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção

Conforme consta no manual de elaboração, o Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção integra o RREO, devendo ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre.

Ainda de acordo com o documento de elaboração, a função expressa o maior nível de agregação das ações da administração pública nas diversas áreas de despesa que competem ao setor público. Já a subfunção representa uma partição da função, visando a agregar determinado subconjunto de despesa do setor público.

Segundo sua elaboração, esse demonstrativo deverá conter cada função, detalhada por subfunções, cuja combinação pode ser típica, que representa subfunções diretamente ligadas à função, e atípicas, quando a subfunção de uma determinada função é utilizada por outra.

É elaborado dessa forma para permitir maior transparência por meio da apuração líquida e total das despesas, estas deverão ser apresentadas nesse demonstrativo segregadas em despesas orçamentárias líquidas e despesas intra-orçamentárias.

2.4.2.3 Demonstrativo da Receita Corrente Líquida

Conforme o manual de elaboração, esse demonstrativo apresenta a apuração da Receita Corrente Líquida, sua evolução nos últimos doze meses e a previsão de seu desempenho no exercício, devendo ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre. A informação constante desse demonstrativo serve de base de cálculo para os limites estabelecidos pela LRF, apresentados no Relatório de Gestão Fiscal.

Segundo, ainda, o documento de elaboração, receita corrente líquida é o somatório das seguintes receitas: tributárias, de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes, consideradas algumas deduções. Não devem ser consideradas para fins de apuração da receita corrente líquida, as receitas intra-orçamentárias.

2.4.2.4 Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social

O Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social tem a finalidade de assegurar a transparência das receitas e despesas previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, controlado e administrado pela União, por meio do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, devendo ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, conforme estabelecido no manual de elaboração do RREO.

2.4.2.5 Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio de Previdência Social

O Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos tem a finalidade de assegurar a transparência das receitas e despesas previdenciárias do regime próprio dos servidores públicos, que o ente da Federação mantiver ou vier a instituir, devendo ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, de acordo com o programado no seu manual de elaboração.

Ainda consta no manual de elaboração que a institucionalização do RPPS implica em estabelecer contabilidade própria para permitir conhecer, a qualquer

momento, a situação econômica, financeira e orçamentária do patrimônio, a qual é propriedade dos beneficiários da previdência.

2.4.2.6 Demonstrativo do Resultado Nominal

O Demonstrativo do Resultado Nominal apresenta a apuração do resultado nominal, devendo ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, tendo como objetivo medir a evolução da Dívida Fiscal Líquida, de acordo com o manual de elaboração do RREO.

Seguindo o conceito existente no manual de elaboração, no bimestre, o resultado nominal representa a diferença entre o saldo da dívida fiscal líquida ao final do bimestre de referência e o saldo ao final do bimestre anterior. No exercício, o resultado nominal representa a diferença entre o saldo da dívida fiscal líquida acumulada até o final do bimestre de referência e o saldo em 31 de dezembro do exercício anterior ao de referência.

O saldo da dívida fiscal líquida corresponde ao saldo da dívida consolidada líquida somado às receitas de privatização e deduzidos os passivos reconhecidos, decorrentes de déficits ocorridos em exercícios anteriores, conforme consta em seu documento de elaboração.

Assim, a dívida consolidada líquida corresponde ao saldo da dívida consolidada, deduzida do ativo disponível e dos haveres financeiros, líquidos dos restos a pagar processados. Os títulos de emissão do Banco Central do Brasil compõem a dívida consolidada da União.

2.4.2.7 Demonstrativo do Resultado Primário

O manual de elaboração do RREO estabelece que o Demonstrativo do Resultado Primário deve apresentar o resultado primário apurado na União e ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, sendo a diferença entre as receitas e as despesas primárias, exceto as despesas provenientes de juros e encargos da dívida.

Para fins de apuração do resultado primário, deverão ser computadas todas as receitas e despesas, incluindo as intra-orçamentárias, visto que estas se anulam quando consideramos apenas as despesas pagas, não influenciando no resultado, conforme preconiza o manual de elaboração do demonstrativo.

Além disso, as despesas e receitas intra-orçamentárias entre o Tesouro Nacional, a Previdência Social e o Banco Central são efetivas e não podem ser excluídas, pois influenciariam o resultado individual desses órgãos.

2.4.2.8 Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão

O Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão, de acordo com o manual de elaboração do RREO, apresenta os valores inscritos, pagos e a pagar, e possibilita o acompanhamento efetivo dos restos a pagar, devendo ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre.

O detalhamento por poder, conforme consta no documento citado, agrega as informações em Executivo, Legislativo, Judiciário e também o Ministério Público. No poder executivo federal, os órgãos, para fins deste demonstrativo, agregam os ministérios, bem como o Gabinete da Presidência da República e a Advocacia-Geral da União.

As inscrições em restos a pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor, segundo o manual de elaboração do RREO.

2.4.2.9 Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino

Conforme consta no manual de elaboração, o Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino apresenta os recursos públicos destinados à educação, provenientes da receita resultante de impostos e das receitas vinculadas ao ensino, bem como as despesas com a manutenção e desenvolvimento do ensino por vinculação de receita.

O demonstrativo mostra, ainda, as perdas ou ganhos nas transferências do FUNDEF, o cumprimento dos limites constitucionais e as despesas com a manutenção e desenvolvimento do ensino por subfunção.

Esse demonstrativo não está previsto na LRF, entretanto, a sua publicação, juntamente com o RREO, é prevista pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, e será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre.

2.4.2.10 Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital

De acordo com o estabelecido no manual de elaboração, o Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital apresenta as receitas de operações de crédito comparadas com as despesas de capital líquidas, com a finalidade de demonstrar o cumprimento da Regra de Ouro.

A Regra de Ouro, conforme o manual de elaboração, é a vedação constitucional da realização de receitas das operações de crédito excedentes ao montante das despesas de capital, ressalvadas as despesas autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa.

Esse demonstrativo deverá constar somente no último bimestre e deverá ser publicado até trinta dias após o encerramento do exercício. Das despesas de capital, serão deduzidas as realizadas sob a forma de empréstimo ou financiamento ao contribuinte, com o intuito de promover incentivo fiscal, tendo por base o tributo de competência do ente da Federação, se resultar na diminuição, direta ou indireta, do ônus do ente, conforme consta no manual de elaboração.

2.4.2.11 Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral de Previdência Social

De acordo com o manual de elaboração do RREO, o Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral de Previdência Social apresenta a projeção atuarial do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), controlado ou administrado pela União, por meio do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

Esse demonstrativo integra o RREO, referente ao último bimestre, e deverá ser publicado até trinta dias após o encerramento do exercício. Para fins de apuração da projeção atuarial do regime de previdência social, devem ser consideradas todas as receitas e despesas, incluindo as intra-orçamentárias, conforme estabelecido no documento de elaboração.

2.4.2.12 Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos

O demonstrativo apresenta a projeção atuarial do regime próprio de previdência social dos servidores públicos, integrando o RREO no último bimestre,

devendo ser publicado até trinta dias após o encerramento do exercício, conforme consta no manual de elaboração do RREO.

2.4.2.13 Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos

Esse demonstrativo integra o RREO, referente ao último bimestre, e deverá ser publicado até trinta dias após o encerramento do exercício, apresentando a receita proveniente da alienação de ativos e a correspondente aplicação dos recursos auferidos, conforme o manual de elaboração.

O demonstrativo se faz necessário, pois, conforme o documento de elaboração, é vedada a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores público.

2.4.2.14 Demonstrativo das Despesas com Saúde

O Demonstrativo das Despesas com Saúde apresenta as despesas com ações e serviços públicos de saúde, as despesas próprias com saúde e as despesas por subfunção, bem como a variação nominal do PIB, com a finalidade de demonstrar o cumprimento da aplicação dos recursos mínimos, nas ações e serviços públicos de saúde de acesso universal, previstos na Constituição Federal, alterada pela Emenda Constitucional Nº 29.

Esse demonstrativo integra o Relatório Resumido da Execução Orçamentária para verificação do cumprimento do disposto na LRF e deverá ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, conforme consta no documento de elaboração.

2.4.2.15 Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas

Para fins de transparência, o demonstrativo das parcerias público-privadas passa a integrar o RREO, e deverá ser publicado bimestralmente.

De acordo com o manual de elaboração do RREO, a União somente poderá contratar parceria público-privada, quando a soma das despesas de caráter continuado, derivadas do conjunto das parcerias já contratadas, não tiver excedido,

no ano anterior, a 1% (um por cento) da receita corrente líquida do exercício, e as despesas anuais dos contratos vigentes, nos 10 (dez) anos subseqüentes, não excedam a 1% (um por cento) da receita corrente líquida projetada para os respectivos exercícios.

2.4.2.16 Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

De acordo com o manual de elaboração, esse demonstrativo deverá ser publicado como um instrumento de transparência da gestão fiscal, visando demonstrar e evidenciar de forma simplificada, e em um único demonstrativo, um resumo de todos os demonstrativos que constam no relatório.

2.4.3 Anexo de Riscos Fiscais

Com o objetivo de orientar e harmonizar a elaboração do Anexo de Riscos Fiscais, previsto no § 3º do Art. 4º da Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) estabelece a forma de elaboração e as informações mínimas que deverão ser inseridas no referido anexo.

De acordo com o mesmo artigo, no Anexo de Riscos Fiscais, serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

Conforme consta na Portaria Nº 632, de 30 de agosto de 2006, a qual aprova a 6ª edição do Manual de Elaboração do Anexo de Riscos Fiscais e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), a fim de dar cumprimento ao preceito da LRF, o Anexo de Riscos Fiscais deve ser composto pelo seguinte demonstrativo:

2.4.3.1 Demonstrativos de Riscos Fiscais e Providências

Conforme o Manual de Elaboração do Relatório da Gestão Fiscal, riscos fiscais são a possibilidade da ocorrência de eventos que venham a impactar, negativamente, as contas públicas, sendo classificados em dois grupos: riscos orçamentários e riscos decorrentes da gestão da dívida.

Segundo o manual de elaboração, os riscos orçamentários referem-se à possibilidade das receitas previstas não se realizarem ou à necessidade de execução de despesas, inicialmente não fixadas ou orçadas a menor, durante a execução do Orçamento.

Já os riscos orçamentários decorrentes da gestão da dívida, de acordo com o mesmo manual, referem-se a possíveis ocorrências externas à administração que, quando efetivadas, resultarão em aumento do serviço da dívida pública no ano de referência.

2.4.4 Relatório da Gestão Fiscal

A LRF estabelece no seu Art. 54 que, ao final de cada quadrimestre, será emitido o Relatório de Gestão Fiscal – RGF pelos titulares dos Poderes e órgãos, sendo um instrumento imprescindível no acompanhamento das atividades financeiras e de gestão do Estado.

Ainda conforme o mesmo artigo, estão obrigados a emitir o Relatório de Gestão Fiscal a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, estando compreendido na esfera federal o Poder Legislativo (incluído o Tribunal de Contas da União), o Poder Judiciário, o Poder Executivo e o Ministério Público da União.

O Relatório de Gestão Fiscal, como determina a supracitada Lei, conterà demonstrativos com informações relativas à despesa total com pessoal, dívida consolidada, concessão de garantias e contragarantias de valores, bem como operações de crédito. No último quadrimestre, também serão acrescidos os demonstrativos referentes ao montante da disponibilidade de caixa em trinta e um de dezembro e às inscrições em restos a pagar.

A LRF determina que o relatório deverá ser publicado e disponibilizado ao acesso público, inclusive em meios eletrônicos, até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder. Prazo que, para o primeiro quadrimestre, encerra-se em 30 de maio, para o segundo quadrimestre, encerra-se em 30 de setembro e, para o terceiro quadrimestre, encerra-se em 30 de janeiro do ano subsequente ao de referência.

O RGF conterà comparativos com os limites de que trata a LRF, dos montantes da despesa total com pessoal, evidenciando despesas com ativos,

inativos e pensionistas, dívida consolidada, concessão de garantias e contragarantias e operações de crédito.

No último quadrimestre, o RGF deverá conter, também, o montante da disponibilidade de caixa em trinta e um de dezembro, a inscrição em restos a pagar das despesas liquidadas, das empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa e das não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados.

Além disso, deverá constar as operações de crédito por antecipação de receita, liquidada com juros e outros encargos incidentes, até o dia dez de dezembro de cada ano.

Em todos os demonstrativos será permitido o desdobramento das informações julgadas necessárias, para melhor transparência. Conforme consta na mesma Portaria Nº 632, o Relatório de Gestão Fiscal deve ser composto pelos seguintes demonstrativos:

2.4.4.1 Demonstrativo da Despesa com Pessoal

De acordo com o manual de elaboração do RGF, esse demonstrativo visa a assegurar a transparência da despesa com pessoal de cada um dos Poderes e órgãos, além de verificar os limites de que trata a LRF, sendo computada a despesa com pessoal da Administração Direta e Indireta, inclusive das empresas estatais dependentes.

As empresas estatais dependentes, conforme conceito presente no manual de elaboração, correspondem a empresas controladas, as quais recebem do ente controlador, recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária.

A despesa com pessoal ativo, inativo e pensionista da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em cada período de apuração, não poderá exceder os limites percentuais da Receita Corrente Líquida previstos na LRF, segundo o documento de elaboração.

Para a elaboração do demonstrativo, o manual prevê que se deve considerar o 2º nível (grupo de despesa Pessoal e Encargos Sociais), da estrutura da natureza de despesa. A classificação da despesa, segundo a sua natureza, compõe-se de categoria econômica, grupo de natureza da despesa e elemento de despesa.

Ainda conforme o manual de elaboração, o elemento de despesa tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, aposentadorias, pensões e outros de que a administração pública se serve para a consecução de seus fins.

2.4.4.2 Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida - DCL

O detalhamento, a forma e a metodologia de apuração da DCL visam a assegurar a transparência das obrigações contraídas pelos entes da Federação além de verificar os limites de endividamento de que trata a lei e outras informações relevantes, conforme consta no manual de elaboração do RGF.

Conceituada no documento de elaboração, a Dívida Consolidada (DC) ou fundada é o montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a doze meses, nos termos do Art. 29 da LRF.

Ainda de acordo com o manual de elaboração, outro aspecto relevante tratado nesse demonstrativo, diz respeito ao critério para apuração das disponibilidades financeiras para efeito de dedução da Dívida Consolidada. Neste caso, devem ser deduzidos, do somatório do ativo disponível e haveres financeiros, os valores inscritos em restos a pagar processados.

2.4.4.3 Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores

Conforme consta no manual de elaboração do RGF, esse demonstrativo visa a assegurar a transparência das garantias oferecidas a terceiros por ente da Federação e verificar os limites de que trata a LRF, bem como das contragarantias vinculadas, decorrentes das operações de crédito internas e externas. A concessão de garantia compreende o compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual, assumida por ente da Federação ou entidade a ele vinculada.

Ainda de acordo com o manual, a garantia estará condicionada ao oferecimento de contragarantia, em valor igual ou superior ao da garantia a ser concedida, e à adimplência da entidade que a pleitear, relativo a suas obrigações junto ao garantidor e às entidades por este controladas.

O manual de elaboração afirma que não será exigida contragarantia de órgãos e entidades do próprio ente e que a contragarantia exigida pela União ao Estado ou Município, poderá consistir na vinculação de receitas tributárias diretamente arrecadadas e provenientes de transferências constitucionais, com outorga de poderes ao garantidor para retê-las e empregar o respectivo valor na liquidação da dívida vencida.

2.4.4.4 Demonstrativo das Operações de Crédito

O Demonstrativo das Operações de Crédito é elaborado pelo Poder Executivo e abrange as Operações de Crédito Internas e Externas, inclusive por antecipação da receita, de cada ente da respectiva esfera de governo. Esse demonstrativo visa a assegurar a transparência das operações de crédito efetuadas por ente da Federação e verificar os limites de que trata a LRF, conforme estabelece o manual de elaboração do RGF.

Segundo o documento de elaboração, operação de crédito corresponde ao compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros.

Ainda consta, no manual de elaboração, que se equipara à operação de crédito a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação, sem prejuízo do cumprimento das exigências da LRF.

O montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital, que constam no Projeto de Lei Orçamentária, salvo se autorizado mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta, conforme o inciso III do Art. 167 da Constituição Federal.

2.4.4.5 Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa

De acordo com o previsto no manual de elaboração, esse demonstrativo visa assegurar a transparência da disponibilidade financeira e apurar a parcela comprometida para inscrição em restos a pagar de despesas não liquidadas. O

limite é a suficiência financeira, sendo que, na inscrição, deve-se observar que os recursos legalmente vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação.

As disponibilidades de caixa dos regimes de previdência social (geral e próprio dos servidores públicos), ainda que vinculadas a fundos específicos previstos na Constituição, ficarão depositadas em conta separada das demais disponibilidades de cada ente e aplicadas nas condições de mercado, com observância à legislação vigente e aos limites e condições de proteção e prudência financeira, conforme consta no documento de elaboração.

Segundo o manual de elaboração do RGF, é vedada a aplicação das disponibilidades referidas no parágrafo anterior em títulos da dívida pública estadual e municipal, bem como em ações e outros papéis relativos às empresas controladas pelo respectivo ente da Federação. Não se aplica, também, a empréstimos, de qualquer natureza, aos segurados e ao Poder Público, inclusive às suas empresas controladas.

2.4.4.6 Demonstrativo dos Restos a Pagar

Segundo o manual de elaboração, o Demonstrativo dos Restos a Pagar fará parte do RGF somente no último quadrimestre, visando assegurar a transparência da inscrição em restos a pagar de despesas não liquidadas, nos limites de disponibilidade de caixa, de que trata a LRF.

Na inscrição, deve-se observar se os recursos legalmente destinados ou vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação.

2.4.4.7 Demonstrativo dos Limites

O ente público deverá publicar, como parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal, o Demonstrativo dos Limites, versão simplificada desse relatório, facilitando o acompanhamento e a verificação dos limites fixados pela LRF, conforme consta no manual de elaboração.

Esse demonstrativo visa a apresentar, numa versão simplificada do RGF, a transparência dos limites comprometidos pelo ente e resumir, em um único

demonstrativo, todos os limites, não dispensando, todavia, a publicação dos demais demonstrativos, segundo o documento de elaboração.

2.4.4.8 Relatório de Gestão Fiscal Consolidado

O manual de elaboração do RGF estabelece que a apresentação dos demonstrativos consolidados deverá ocorrer até 30 dias após a divulgação no último quadrimestre do Relatório de Gestão Fiscal dos Poderes e órgãos. A consolidação poderá ser feita apurando-se as informações de cada Poder e órgão ou, quando houver, as informações consolidadas de cada Poder.

Ainda segundo o documento de elaboração, deverão ser publicados de forma consolidada: o Demonstrativo da Despesa com Pessoal, o Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa, o Demonstrativo dos Restos a Pagar e o Demonstrativo dos Limites. Os demais demonstrativos por já serem consolidados e publicados pelo Poder Executivo de cada ente, não serão republicados.

3 METODOLOGIA

Na concepção de Gil (1996, p. 33), “as pesquisas podem ser classificadas com base em seus objetivos em: exploratórias, descritivas e explicativas”. As pesquisas exploratórias, segundo Gil (1996, p. 45), “têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito (...) na maioria dos casos assume a forma de pesquisa bibliográfica ou de estudo de caso”.

Portanto, o trabalho foi classificado, quanto aos objetivos, em pesquisa exploratória e, quanto a técnica, em pesquisa bibliográfica, tendo em vista que o assunto pesquisado não é totalmente conhecido.

Inicialmente foi realizada uma busca na *Internet*, para localização da NICSP 1, sendo encontrada nos idiomas inglês e espanhol. Como ato contínuo, foi necessária a tradução para a língua portuguesa, a qual foi realizada por meio de método comparativo dos dois idiomas, item a item.

Durante a tradução, foram analisados e traduzidos os parágrafos de maneira literal, utilizando dicionários de idiomas estrangeiros das línguas envolvidas na pesquisa, ou seja, espanhola e inglesa.

Também durante esta fase de tradução, utilizou-se de meios digitais, tais como os *softwares* de tradução *Translator* e *Alta Vista Google*, que vieram confirmar e acrescentar as informações que já tinham sido obtidas, possibilitando, assim, ao final desta fase, uma razoável compreensão da norma internacional.

Num segundo momento, foi concentrado esforço para adequar a tradução e, conseqüentemente, o significado correto das palavras, principalmente em relação aos termos técnicos contábeis, especialmente os relacionados com a Contabilidade Pública, a fim de tornar verídicas os dados retirados da NICSP 1.

Para o cumprimento desse passo, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, procurando em obras literárias, resenhas e artigos, textos adequados ao tema do trabalho.

Após os procedimentos citados, foi possível ter uma visão das exigências e sugestões contidas na NICSP 1 para a confecção das demonstrações contábeis para entidades do setor público, proporcionando uma nova fase no trabalho.

Na seqüência do trabalho, foi realizado o levantamento de informações sobre os demonstrativos utilizados na Contabilidade Pública brasileira, utilizando-se de

várias obras sobre o assunto, bem como da legislação federal pertinente aos demonstrativos financeiros.

Após a fase acima citada, foi realizada, então, a comparação entre os tópicos prescritos na legislação brasileira e os mencionados na NICSP 1, analisando e interpretando as informações encontradas. Desse modo, o objetivo proposto inicialmente foi cumprido, ou seja, foi estabelecida uma adequada comparação entre a norma internacional e a legislação brasileira.

4 RESULTADO E DISCUSSÃO

Após analisadas as informações obtidas por intermédio da pesquisa realizada, tanto da NICSP 1, bem como da legislação brasileira voltada para os demonstrativos financeiros da Contabilidade Pública, pode-se notar que, da comparação entre os tópicos estabelecidos pela norma, para fins de padronização e comparação das demonstrações contábeis, com as exigências da legislação nacional, chegou-se aos seguintes resultados: exigências gerais, exigências no Balanço Geral, exigências na Demonstração de Resultados, exigências na Demonstração de Alterações no Saldo Patrimonial e exigências na Demonstração do Fluxo de Caixa.

4.1 Exigências gerais

Conforme citado na revisão bibliográfica, na introdução da NICSP 1, são exigidas informações gerais acerca das demonstrações contábeis para o setor público, entre elas, a de proporcionar informações claras e transparentes do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade pública.

Essa solicitação é atendida por todos os demonstrativos constantes da legislação brasileira, independentemente do tipo de apresentação, cumprindo todos os quesitos solicitados pela norma internacional.

Segundo, ainda, as exigências gerais da NICSP 1, um conjunto de demonstrações deve conter, no mínimo, um Balanço Geral, um Demonstrativo de Resultados, uma Demonstração de Alterações no Saldo Patrimonial e uma Demonstração dos Fluxos de Caixa. A legislação brasileira, além das demonstrações solicitadas pela norma, estabelece uma série de outros demonstrativos, os quais vêm complementar as informações apresentadas aos seus usuários.

No item 22 da NICSP 1, a norma estabelece que as demonstrações financeiras devem proporcionar informação sobre se a obtenção e o uso dos recursos aconteceu conforme o orçamento aprovado, recomendando comparações do que foi executado com o que foi orçado para o exercício.

A solicitação acima é atendida pelo Balanço Orçamentário da Lei Nº 4320/64, o qual, como já foi citado, confronta as receitas e despesas orçadas com as executadas, encontrando o resultado orçamentário, que será confirmado com a

Demonstração das Variações Patrimoniais e o Balanço Patrimonial, também exigidos pela Lei Nº 4320/64.

A NICSP 1 exige, também, que os ativos e passivos sejam apresentados separadamente nas demonstrações, a fim de não comprometer a realidade patrimonial e prejudicar a avaliação financeira. Novamente, os demonstrativos da legislação brasileira, principalmente o Balanço Patrimonial da Lei Nº 4320/64 está adequado ao solicitado pela norma internacional.

O item 60 da NICSP 1 determina que a informação comparativa seja realizada com o exercício anterior para todas as demonstrações financeiras. Nesse aspecto, nem todos os demonstrativos da legislação brasileira usam de comparações com exercícios anteriores, refletindo, somente, o exercício atual. Os únicos que fazem esta comparação são os constantes do Anexo de Metas Fiscais e os Demonstrativos da Dívida Consolidada Líquida, das Garantias e Contragarantias de Valores e dos Restos a Pagar, que constam no Relatório da Gestão Fiscal, bem como o Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão, constante do RREO.

Com relação à forma de apresentação dos demonstrativos, a norma internacional exige que apareça de forma destacada e repetida, o nome da entidade, a data ou o período abrangido, a moeda e o nível de arredondamento. Todas as demonstrações exigidas pela legislação brasileira cumprem os itens estabelecidos pela NICSP 1.

Outra exigência geral com relação às apresentações financeiras, conforme estabelecido pela NICSP 1, é que, no mínimo, deva ser apresentado anualmente. As demonstrações determinadas pela Lei Nº 4320/64 são apresentadas anualmente, cumprindo o estabelecido. Já as demonstrações constantes da LRF, mais precisamente aos do RREO e do RGF, são apresentadas bimestral, quadrimestral, semestral e anualmente, dependendo da informação divulgada, tornando ainda mais transparente a divulgação e a comparação com o demonstrativo anterior.

Ainda no aspecto geral, a NICSP 1 determina que as demonstrações devam estar disponibilizadas no prazo de até seis meses da data de encerramento do exercício, cumprindo o princípio da oportunidade. Os demonstrativos constantes da legislação brasileira cumprem esta exigência, visto que ficam até mais do que seis meses, que é o prazo estabelecido pela norma internacional.

O Quadro 1 mostra as principais exigências gerais que constam na NICSP 1 e o reflexo na legislação brasileira quanto a divulgação das demonstrações financeiras.

ASSUNTO	NICSP 1	NORMAS BRASILEIRAS	ANALOGIA ENTRE AS NORMAS
INFORMAÇÃO	Principal objetivo é proporcionar informações claras e transparentes do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade pública.	Lei 4320/64: regulamenta a elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes públicos; Constituição Federal da República; Lei 101/2000: disciplina a gestão dos recursos públicos e prevê que a transparência da gestão fiscal será alcançada pela ampla divulgação e, mediante incentivo, pela participação popular.	SIM
DEMONSTRAÇÕES	No mínimo: Balanço Geral Demonstrativo de Resultados Demonstração de Alterações no Saldo Patrimonial Demonstração dos Fluxos de Caixa	Lei 4320/64 LRF Além dos estabelecidos, apresentam uma série de demonstrativos, os quais vêm complementar as informações apresentadas aos seus usuários.	SIM
OBTENÇÃO E USO DOS RECURSOS	Proporcionar informação se a obtenção e o uso dos recursos aconteceu conforme o orçamento aprovado, realizando uma comparação.	Balanço Orçamentário da Lei 4320/64.	SIM
ATIVOS E PASSIVOS	Os ativos e passivos devem ser apresentados separadamente nas demonstrações, a fim de não comprometer a realidade patrimonial.	Balanço Patrimonial da Lei 4320/64.	SIM
COMPARAÇÃO	Realizar a comparação com o exercício anterior.	Somente realizam comparação: Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão (RREO) Anexo de Metas Fiscais Do RGF: Demonstrativos da Dívida Consolidada Líquida, Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores e Demonstrativo dos Restos a Pagar.	NÃO

ASSUNTO	NICSP 1	NORMAS BRASILEIRAS	ANALOGIA ENTRE AS NORMAS
IDENTIFICAÇÃO	Deve aparecer de forma destacada e repetida, o nome da entidade, a data ou o período abrangido, a moeda e o nível de arredondamento.	Lei 4320/64 e LRF	SIM
PERIODICIDADE E DISPONIBILIDADE	No mínimo: apresentar os demonstrativos anualmente, disponibilizando-os por até seis meses após a data de encerramento do exercício.	As demonstrações da Lei 4320/64 são apresentadas anualmente. As demonstrações da LRF são apresentadas bimestral, quadrimestral, semestral e anualmente, dependendo da informação divulgada.	SIM

Quadro 1 – comparação das exigências gerais da NICSP 1 com as normas brasileiras

4.2 Exigências no Balanço Geral

Conforme citado na revisão bibliográfica, a NICSP 1 estabelece que, no Balanço Geral da entidade, pode-se optar por separar ativos e passivos correntes dos não-correntes, ou, então, classificá-los pelo grau de liquidez. Mas, se a entidade possui ciclo orçamentário identificável, a separação por ativos e passivos correntes e não-correntes é mais útil.

A legislação brasileira possui ciclo orçamentário bem definido, já que a Lei de Diretrizes Orçamentárias é elaborada e apresentada dentro dos princípios orçamentários. Dessa forma, o Balanço Patrimonial da Lei Nº 4320/64 faz a separação de ativos e passivos correntes, já que possui o Ativo e o Passivo Financeiro, os quais se enquadram no conceito da Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público 1, cumprindo, então, a exigência.

Segundo a NICSP 1, ativos e passivos não-correntes são todos os demais itens que não se enquadram como correntes, podendo ser tangíveis, intangíveis e financeiros de longo prazo. Dentre essas classificações, o Balanço Patrimonial da Lei Nº 4320/64 apenas não exige a classificação de contas que se enquadrem como bens e obrigações intangíveis, embora exista a possibilidade de contabilização nos

grupos de Ativo e Passivo Compensado, vindo, posteriormente, serem classificados no Ativo e/ou Passivo Permanente.

Conforme visto na revisão bibliográfica, o item 89 da Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público 1 estabelece algumas contas que, no mínimo, devem aparecer no corpo do balanço, dentre as principais os ativos e passivos financeiros, ativos intangíveis, ativos e passivos permanentes e saldo patrimonial. Com exceção dos ativos intangíveis, todas as contas enunciadas no respectivo item são exigidas, também, no Balanço Financeiro e no Balanço Patrimonial da Lei Nº 4320/64.

O Quadro 2 mostra as principais exigências do Balanço Geral constantes na Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público 1 e o reflexo na legislação brasileira quanto a divulgação das demonstrações financeiras.

ASSUNTO	NICSP 1	NORMAS BRASILEIRAS	ANALOGIA ENTRE AS NORMAS
CLASSIFICAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS	Separar ativos e passivos correntes dos não-correntes, ou, então, classificá-los pelo grau de liquidez.	O Balanço Patrimonial da Lei 4320/64 faz a separação de ativos e passivos correntes, já que possui o Ativo e o Passivo Financeiro, os quais se enquadram no conceito da norma internacional.	SIM
CLASSIFICAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS	Ativos e passivos não-correntes são todos os demais itens que não se enquadram como correntes, podendo ser tangíveis, intangíveis e financeiros de longo prazo.	O Balanço Patrimonial da Lei 4320/64 apenas não exige a apresentação dos bens e obrigações intangíveis.	NÃO
CONTAS OBRIGATÓRIAS	Ativos e Passivos Financeiros Ativos Intangíveis Ativos e Passivos Permanentes Saldo Patrimonial.	O Balanço Financeiro e o Balanço Patrimonial da Lei 4320/64 apresentam as contas citadas, com exceção dos Ativos Intangíveis.	NÃO

Quadro 2 – comparação das exigências do Balanço Geral da NICSP 1 com as normas brasileiras

4.3 Exigências na Demonstração de Resultados

Conforme estabelece a NICSP 1, a entidade deve apresentar uma demonstração de resultados, a fim de demonstrar como foi apurado o resultado do exercício. Esse demonstrativo é atendido pela legislação brasileira por intermédio da Demonstração das Variações Patrimoniais da Lei Nº 4320/64.

Conforme consta no item 101 da norma internacional, na demonstração, devem constar as receitas e despesas correntes, as receitas e despesas de capital e o resultado do exercício. Todos os itens estabelecidos e citados acima geram variações que modificam o saldo patrimonial, portanto, estão presentes na Demonstração das Variações Patrimoniais, exigida pela Lei Federal Nº 4320/64, cumprindo o que determina a NICSP 1.

Segundo a norma, pode-se constar uma classificação das receitas e despesas pela natureza ou pela função, dependendo da situação mais relevante para a informação. Quanto às receitas, a legislação brasileira as classifica pela natureza, conforme constam nos demonstrativos estabelecidos pela Lei Nº 4320/64.

Em relação às despesas, estas, além de serem classificadas pela natureza, conforme a Lei Federal Nº 4320/64, são classificadas pela função, conforme o Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção, constante no RREO da LRF.

O Quadro 3 mostra as principais exigências da Demonstração de Resultados constantes na NICSP 1 e o reflexo na legislação brasileira quanto à divulgação das demonstrações financeiras.

ASSUNTO	NICSP 1	NORMAS BRASILEIRAS	ANALOGIA ENTRE AS NORMAS
RESULTADO DO EXERCÍCIO	Demonstrar como foi apurado o resultado do exercício.	Demonstração das Variações Patrimoniais da Lei 4320/64.	SIM
CONTAS OBRIGATORIAS	Receitas e despesas correntes Receitas e despesas de capital Resultado do exercício.	Demonstração das Variações Patrimoniais da Lei 4320/64	SIM

ASSUNTO	NICSP 1	NORMAS BRASILEIRAS	ANALOGIA ENTRE AS NORMAS
CLASSIFICAÇÃO DAS RECEITAS E DESPESAS	Classificar pela natureza ou pela função, dependendo da situação mais relevante.	Pela natureza: Lei 4320/64 Pela função: Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção, constante no RREO da LRF.	SIM

Quadro 3 – comparação das exigências da Demonstração de Resultados da NICSP 1 com as normas brasileiras

4.4 Exigências na Demonstração de Alterações no Saldo Patrimonial

Segundo o item 114 da NICSP 1, uma entidade deve apresentar, como um componente separado de suas demonstrações financeiras, uma situação que mostre os resultados do período, contendo todas as receitas e despesas do exercício que, tal como exigido por outras normas, seja reconhecida diretamente no saldo patrimonial.

Essa demonstração é atendida em parte pela Demonstração das Variações Patrimoniais, da Lei Nº 4320/64 e, em outra parte, pelo Demonstrativo da Evolução do Patrimônio Líquido, constante no Anexo de Metas Fiscais, estabelecido pela LRF.

O Quadro 4 mostra a principal exigência da Demonstração de Alterações no Saldo Patrimonial constante na NICSP 1 e o reflexo na legislação brasileira quanto à divulgação das demonstrações financeiras.

ASSUNTO	NICSP 1	NORMAS BRASILEIRAS	ANALOGIA ENTRE AS NORMAS
VARIAÇÃO PATRIMONIAL	Mostrar o resultado do período, contendo todas as receitas e despesas do exercício, reconhecidas diretamente no Saldo Patrimonial.	Demonstração das Variações Patrimoniais, da Lei 4320/64 Demonstrativo da Evolução do Patrimônio Líquido, constante no Anexo de Metas Fiscais, estabelecido pela LRF.	SIM

Quadro 4 – comparação da exigência da Demonstração de Alterações no Patrimônio da NICSP 1 com as normas brasileiras

4.5 Exigências na Demonstração do Fluxo de Caixa

A NICSP 1 somente cita que o Demonstrativo do Fluxo de Caixa faz parte das apresentações financeiras, porém é outra norma, a NICSP 2, que estabelece os requisitos mínimos para sua apresentação. No entanto, ela informa superficialmente que a referida demonstração deve conter informação da capacidade da entidade para gerar caixa, bem como suas necessidades para utilização desse fluxo.

Em relação a esse demonstrativo, a legislação brasileira possui alguns demonstrativos que estão adequados a solicitação exigida, entre eles o Balanço Financeiro da Lei Nº 4320/64, o Demonstrativo de Restos a Pagar por Poder e Órgão, constante no RREO, o Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e o Demonstrativo dos Restos a Pagar, ambos constantes no RGF.

O Quadro 5 mostra a principal exigência da Demonstração do Fluxo de Caixa constante na NICSP 1 e o reflexo na legislação brasileira quanto à divulgação das demonstrações financeiras.

ASSUNTO	NICSP 1	NORMAS BRASILEIRAS	ANALOGIA ENTRE AS NORMAS
CAPACIDADE PARA GERAR CAIXA	Informar a capacidade da entidade gerar caixa, bem como suas necessidades para utilização desse fluxo.	Balanço Financeiro da Lei 4320/64 LRF: Demonstrativo de Restos a Pagar por Poder e Órgão, constante no RREO. Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e o Demonstrativo dos Restos a Pagar, constantes no RGF.	SIM

Quadro 5 – comparação da exigência da Demonstração do Fluxo de Caixa da NICSP 1 com as normas brasileiras

5 CONCLUSÃO

Este trabalho conclui que a Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público 1 é um instrumento importante para unificar as informações geradas pela contabilidade governamental, pois serve de parâmetro para a confecção dos demonstrativos financeiros.

Dessa forma, pode-se melhorar a compreensão dos usuários das referidas demonstrações, por meio da comparação com entidades públicas de setores diferentes ou, até mesmo, de outros países.

Conclui-se, também, que o objetivo geral foi alcançado, sendo feita a devida comparação entre a NICSP 1 e a legislação brasileira referente às apresentações financeiras, mais precisamente, a Lei Federal Nº 4320/64, a Constituição Federal e a Lei Complementar Nº 101/2000 (LRF).

Com relação aos objetivos específicos, a tradução da NICSP 1, possibilita o levantamento das exigências nas demonstrações contábeis do setor público, tornando possível a comparação com as apresentações financeiras da legislação brasileira.

A NICSP 1 e as normas brasileiras possuem apenas dois pontos divergentes, a saber:

a) a informação comparativa com os demonstrativos de exercícios anteriores é realizada somente pelo Anexo de Metas Fiscais e pelos Demonstrativos da Dívida Consolidada Líquida, das Garantias e Contragarantias de Valores e dos Restos a Pagar, constantes no RGF, e pelo Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão, pertencente ao RREO, não se estendendo aos demais demonstrativos, conforme estabelece a norma internacional;

b) não é exigido pela Lei Nº 4320/64 a apresentação dos Ativos Intangíveis na face do Balanço Patrimonial, conforme estabelecido na NICSP 1, porém existe a possibilidade de contabilização destes elementos nas contas de compensação, vindo, posteriormente, a serem classificados no Ativo e/ou Passivo Permanente do citado demonstrativo.

Todos os demais pontos solicitados pela NICSP 1 são cumpridos pelos demonstrativos exigidos pelas normas brasileiras, cumprindo as determinações da norma internacional.

Pode-se afirmar, ainda, que os demonstrativos da legislação brasileira, mais precisamente os da Lei Complementar Nº 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, estão além das exigências da NICSP 1, por demonstrarem, minuciosamente, a utilização dos recursos públicos, promovendo uma enorme transparência em suas contas, facilitando a compreensão por parte dos usuários.

Para complementação e/ou continuidade dessa pesquisa, sugere-se o seguinte:

a) tradução da Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público 2 – Demonstração dos Fluxos de Caixa, a fim de complementar a comparação com os demonstrativos estabelecidos pela legislação brasileira, tendo em vista que, na NICSP 1, o referido demonstrativo é apenas citado, não sendo detalhadas as principais exigências constantes em sua face;

b) tradução das demais Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, tendo como objetivo realizar outras comparações com a legislação brasileira, procurando evidenciar novos pontos comuns e divergentes entre as exigências das normas internacionais e os procedimentos utilizados pela contabilidade pública brasileira.

REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988: atualizada até a Emenda Constitucional nº 53, de 19-12-02. 29º ed. São Paulo: Saraiva, 2007

_____. Decreto Nº 3589, de 6 de setembro de 2000. Dispõe sobre o sistema de contabilidade federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 08 Set. 2000. Seção 1, p. 000112.

_____. Lei Nº 4320, de 17 de março de 1964. Estabelece normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 23 Mar. 1964. Seção 1, p. 002742. Retificação **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 9 Abr. 1964. p. 003192.

_____. Lei Nº 9394, de 20 de dezembro de 1992. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 23 Dez. 1992. Seção 1, p. 027833.

_____. Lei Nº 9717, de 27 de novembro de 1998. Dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos Militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 28 Nov. 1998. Seção 1, p. 026542.

_____. Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece Normas de Finanças Públicas voltadas para a responsabilidade na Gestão Fiscal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 05 Mai. 2000. Seção 1, p. 000001.

FEDERAÇÃO INTERNACIONAL DE CONTADORES. **Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público nº 1**, de maio de 2000. Disponível em: <<http://www.ifac.org/nicsp/01>>. Acesso em 13 fev 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1987.

JUND, Sérgio. **Administração, Orçamento e Contabilidade Pública: teoria e questões**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2002.

JUNIOR, J. Teixeira Machado; REIS, Heraldo da Costa. **A lei 4320 comentada**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL (Brasil). Portaria nº 633, de 30 de agosto de 2006. Aprova a 6ª Edição do Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e Relatório Resumido da Execução Orçamentária. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 Set. 2006. Seção 1, p. 0043.

_____. Portaria nº 632, de 30 de agosto de 2006. Aprova a 6ª Edição do Manual de Elaboração do Anexo de Riscos Fiscais e Relatório de Gestão Fiscal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 Set. 2006. Seção 1, p. 0012.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental, um enfoque administrativo**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

**APÊNDICE A – Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público 1
(tradução pelo método comparativo)**

ESPAÑHOL	INGLÉS	PORTUGUÊS
<p>NICSP 1 — PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS</p>	<p>IPSAS 1 — PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS</p>	<p>NICSP 1 – APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS</p>
<p><i>Las directrices normativas, que aparecen en letra cursiva y en negrita, deben interpretarse en el contexto de los párrafos de comentario de la presente Norma, los cuales aparecen en letra normal- así como en el contexto del “Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público”. No se pretende la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público a partidas (o rubros) no significativas.</i></p>	<p><i>The standards, which have been set in bold type, should be read in the context of the commentary paragraphs in this Standard, which are in plain type, and in the context of the “Preface to International Public Sector Accounting Standards.” International Public Sector Accounting Standards are not intended to apply to immaterial items.</i></p>	<p>As diretrizes normativas, que aparecem em letra cursiva e em negrito, devem ser interpretadas no contexto dos parágrafos de comentário da presente norma, os quais aparecem em letra normal, assim como o contexto do prefácio das “Normas Internacionais do Setor Público”. Não se pretende a aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público à itens imateriais.</p>
<p>OBJETIVO</p>	<p>OBJECTIVE</p>	<p>OBJETIVO</p>
<p><i>El objetivo de la presente Norma es establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósito de información general, para poder asegurar su comparabilidad, tanto con los estados financieros de ejercicios anteriores de la propia entidad, como con los de otras entidades. Para alcanzar dicho objetivo, la Norma establece, en primer lugar, consideraciones generales para la presentación de los estados financieros y, a continuación, ofrece directrices para determinar su estructura, a la vez que fija los requisitos mínimos sobre el contenido de los estados financieros cuya preparación se hace sobre la base contable de acumulación (o devengo). Tanto el reconocimiento como la medición y presentación de las transacciones y sucesos o hechos particulares, se abordan en otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.</i></p>	<p><i>The objective of this Standard is to prescribe the manner in which general purpose financial statements should be presented in order to ensure comparability both with the entity’s own financial statements of previous periods and with the financial statements of other entities. To achieve this objective, this Standard sets out overall considerations for the presentation of financial statements, guidance for their structure, and minimum requirements for the content of financial statements prepared under the accrual basis of accounting. The recognition, measurement and disclosure of specific transactions and other events are dealt with in other International Public Sector Accounting Standards.</i></p>	<p>O objetivo desta Norma é o de prescrever a base para a apresentação de demonstrações financeiras com o propósito de informação geral, para poder assegurar sua comparabilidade, tanto com as demonstrações de exercícios anteriores da própria entidade, como com os de outra entidade. Para alcançar esse objetivo, a norma estabelece, em primeiro lugar, considerações gerais para a apresentação das demonstrações financeiras e, na continuação, oferece diretrizes para determinar sua estrutura, uma vez que fixa os requisitos mínimos sobre o conteúdo das demonstrações financeiras cuja preparação se faz sobre a base contábil cumulativa. Tanto o reconhecimento, como a mensuração e a divulgação de transações específicas e outros acontecimentos são tratados em outras Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público.</p>

Alcance	Scope	Âmbito
<p>1. La presente Norma es de aplicación a efectos de presentación de todos los estados financieros, con propósito de información general, que se preparen y presenten sobre la base contable de acumulación (o devengo) conforme a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.</p>	<p>1. This Standard should be applied in the presentation of all general purpose financial statements prepared and presented under the accrual basis of accounting in accordance with International Public Sector Accounting Standards.</p>	<p>1. Esta norma deve ser aplicada a todas as demonstrações financeiras, com o objetivo de informação geral, preparadas e apresentadas de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público.</p>
<p>2. Los estados financieros con propósito de información general son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Ejemplos de este tipo de usuario son los contribuyentes de impuestos y tasas, los miembros de órganos legislativos, acreedores, proveedores, medios de comunicación y trabajadores. Son estados financieros con propósito de información general los que se presentan de forma separada, o dentro de otro documento de carácter público, tal como el informe anual. Esta Norma no es de aplicación a la información intermedia que se presente de forma abreviada o condensada.</p>	<p>2. General purpose financial statements are those intended to meet the needs of users who are not in a position to demand reports tailored to meet their specific information needs. Users of general purpose financial statements include taxpayers and ratepayers, members of the legislature, creditors, suppliers, the media, and employees. General purpose financial statements include those that are presented separately or within another public document such as an annual report. This Standard does not apply to condensed interim financial information.</p>	<p>2. As demonstrações financeiras são as que se destinam a satisfazer as necessidades dos usuários que não estejam em posição de exigir relatórios feitos para ir ao encontro de suas necessidades particulares de informação. Exemplos deste tipo de usuários são os contribuintes de impostos e taxas, os membros de órgãos legislativos, credores, fornecedores, meios de comunicação e trabalhadores. As demonstrações financeiras incluem as que são apresentadas separadamente ou incluídas num outro documento para o público, tal como um relatório anual. Esta norma não se aplica à informação intermediária que apresente de forma abreviada ou condensada.</p>
<p>3. La presente Norma se aplica por igual tanto a los estados financieros de una entidad individual como a los estados financieros consolidados de una entidad económica, como es el caso de los estados financieros del gobierno en su conjunto.</p>	<p>3. This Standard applies equally to the financial statements of an individual entity and to consolidated financial statements for an economic entity, such as whole-of-government financial statements.</p>	<p>3. A norma aplica-se igualmente a todas as demonstrações financeiras de uma entidade individual, bem como as demonstrações financeiras consolidadas de uma entidade económica, como é o caso das demonstrações financeiras do governo em seu todo.</p>
<p>4. La presente Norma se aplica a todas las entidades del sector público, excepto a las Empresas Públicas.</p>	<p>4. This Standard applies to all public sector entities other than Government Business Enterprises.</p>	<p>4. A presente norma se aplica a todas as entidades do setor público, exceto as Empresas Públicas.</p>

<p>5. Las Empresas Públicas (EPs) deberán aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). La Guía N° 1 del Comité del Sector Público, Presentación de Información Financiera por las Empresas Públicas, señala que las NICs son de aplicación para todas las organizaciones empresariales, sin importar que éstas pertenezcan al sector privado o al sector público. Por ello, la Guía N° 1 recomienda que las EPs presenten sus estados financieros de acuerdo, en todos los aspectos materiales, con las NICs.</p>	<p>5. <i>Government Business Enterprises (GBEs) are required to comply with International Accounting Standards (IASs) issued by the International Accounting Standards Committee. The Public Sector Committee's Guideline No. 1, "Financial Reporting by Government Business Enterprises" notes that IASs are relevant to all business enterprises, regardless of whether they are in the private or public sector. Accordingly, Guideline No. 1 recommends that GBEs should present financial statements that conform, in all material respects, to IASs.</i></p>	<p>5. As empresas públicas deverão utilizar as Normas Internacionais de Contabilidade, emitidas pelo Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade. A Guia N° 1 do Comitê do Setor Público indica que as NICs são de aplicação para todas as organizações empresariais, não importando que estas pertençam ao setor privado ou ao setor público. Por isso, a Guia N° 1 recomenda que as empresas públicas apresentem suas demonstrações financeiras de acordo, em todos os aspectos materiais, com as NICs.</p>
<p style="text-align: center;">Definiciones</p>	<p style="text-align: center;">Definitions</p>	<p style="text-align: center;">Definição</p>
<p>6. Los términos siguientes se usan, en la presente Norma, con los significados que a continuación se especifica:</p> <p>Políticas contables (Accounting policies) son los principios, bases, métodos, convenciones, reglas y procedimientos adoptados por una entidad en la preparación y presentación de sus estados financieros.</p> <p>Base contable de acumulación (o devengo) (Accrual basis) es el método contable por el cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos sobre la base contable de acumulación (o devengo) son: activo, pasivo, activos netos/patrimonio neto e ingresos ordinarios/recursos y gastos.</p>	<p>6. <i>The following terms are used in this Standard with the meanings specified:</i></p> <p><i>Accounting policies are the specific principles, bases, conventions, rules and practices adopted by an entity in preparing and presenting financial statements.</i></p> <p><i>Accrual basis means a basis of accounting under which transactions and other events are recognized when they occur (and not only when cash or its equivalent is received or paid). Therefore, the transactions and events are recorded in the accounting records and recognized in the financial statements of the periods to which they relate. The elements recognized under accrual accounting are assets, liabilities, net assets/equity, revenue and expenses.</i></p>	<p>6. Os termos seguintes são usados nesta norma com os significados especificados:</p> <p>Políticas contábeis: são os princípios, bases, métodos, convenções, regras e procedimentos adotados por uma entidade na preparação e apresentação das suas demonstrações financeiras.</p> <p>Regime de Competência: é o método contábil pelo qual as transações e outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando se efetua sua cobrança ou seu pagamento em caixa ou equivalente). Por isso, as transações e outros fatos são registrados em livros contábeis e são reconhecidos nas demonstrações financeiras dos exercícios que com eles guardam relação. Os elementos reconhecidos sobre a base contábil de acumulação são: ativo, passivo, capitais próprios, rendimentos e gastos.</p>

<p><u>Activos (Assets)</u> son los bienes y derechos controlados por la entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera que fluirán a la entidad beneficios económicos futuros o un potencial de servicio.</p> <p><u>(Entidad) Asociada (Associate)</u> es aquella en que el inversionista tiene una influencia significativa, y no es ni una entidad controlada ni un negocio conjunto en el que participa dicho inversor.</p> <p><u>Costos por intereses (Borrowing costs)</u> son los intereses y otros gastos en que incurre una entidad en relación con operaciones de endeudamiento.</p> <p><u>Efectivo</u> comprende tanto la existencia de dinero en caja como los depósitos bancarios a la vista.</p> <p><u>Equivalentes de efectivo (Cash equivalents)</u> son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo despreciable de cambios en su valor.</p> <p><u>Flujos de efectivo</u> son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes de efectivo.</p> <p><u>Estados financieros consolidados (Consolidated financial statements)</u> son los estados financieros de una entidad económica, que se presentan como estados de una sola entidad.</p>	<p><i>Assets are resources controlled by an entity as a result of past events and from which future economic benefits or service potential are expected to flow to the entity.</i></p> <p><i>Associate is an entity in which the investor has significant influence and which is neither a controlled entity nor a joint venture of the investor.</i></p> <p><i>Borrowing costs are interest and other expenses incurred by an entity in connection with the borrowing of funds.</i></p> <p><i>Cash comprises cash on hand and demand deposits.</i></p> <p><i>Cash equivalents are short-term, highly liquid investments that are readily convertible to known amounts of cash and which are subject to an insignificant risk of changes in value.</i></p> <p><i>Cash flows are inflows and outflows of cash and cash equivalents.</i></p> <p><i>Consolidated financial statements are the financial statements of an economic entity presented as those of a single entity.</i></p>	<p>Ativos: são os bens e direitos controlados pela entidade como consequência de fatos passados e dos quais espera-se que trarão à entidade benefícios econômicos futuros ou um potencial de serviço.</p> <p>Entidade Coligada: é aquela em que o investidor tem uma influência significativa, e não é nem uma entidade controlada, nem um negócio em que participa este investidor.</p> <p>Custos financeiros: são os interesses e outros gastos que ocorre uma entidade em relação a operações de endividamento.</p> <p>Caixa: compreende tanto a existência de dinheiro em caixa como os depósitos bancários à vista.</p> <p>Disponibilidades: são investimentos a curto prazo de grande liquidez, que são facilmente convertidos em importâncias determinadas de efetivo, estando sujeitos a um risco depreciativo de mudança em seu valor.</p> <p>Fluxos de caixa: são as entradas e saídas de caixa e equivalentes de caixa.</p> <p>Demonstrações financeiras consolidadas: são as demonstrações financeiras de uma entidade econômica, que se apresentam como sendo únicos.</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>Aportes de Capital (Contributions from owners) son los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que ha sido aportado a la entidad por parte de terceros ajenos a la misma, con excepción de los que implican endeudamiento, que establecen una participación financiera en el patrimonio de la entidad, que:</p> <p>(a) por una parte, conlleva derechos sobre la distribución de los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de la entidad durante su existencia, haciéndose tal distribución a discreción de los propietarios o sus representantes, y, por otra parte, conlleva derechos sobre la distribución del excedente del activo, sobre el pasivo en caso de liquidación de la entidad; y/o</p> <p>(b) puede ser objeto de venta, intercambio, transferencia o devolución.</p> <p>Control (Control) es la potestad de dirigir las políticas financieras y de operación de otra entidad.</p> <p>Entidad Controlada (Controlled entity) es aquella que está bajo control de otra (a la que se le denomina entidad controladora).</p> <p>Entidad Controladora (Controlling entity) es la entidad que tiene una o más entidades bajo su control.</p>	<p><i>Contributions from owners means future economic benefits or service potential that has been contributed to the entity by parties external to the entity, other than those that result in liabilities of the entity, that establish a financial interest in the net assets/equity of the entity, which:</i></p> <p><i>(a) Conveys entitlement both to distributions of future economic benefits or service potential by the entity during its life, such distributions being at the discretion of the owners or their representatives, and to distributions of any excess of assets over liabilities in the event of the entity being wound up; and/or</i></p> <p><i>(b) Can be sold, exchanged, transferred or redeemed.</i></p> <p><i>Control is the power to govern the financial and operating policies of another entity so as to benefit from its activities.</i></p> <p><i>Controlled entity is an entity that is under the control of another entity (known as the controlling entity).</i></p> <p><i>Controlling entity is an entity that has one or more controlled entities.</i></p>	<p>Integralização de Capital: são os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviço que foram depositados na entidade por parte de terceiros alheios a mesma, com exceção dos que implicam endividamento, que estabelecem uma participação financeira no patrimônio da entidade, que:</p> <p>(a) por uma parte, conserva direitos sobre a distribuição dos benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviço da entidade durante sua existência, fazendo tal distribuição a descrição dos proprietários ou seus representantes, e, por outra parte, conserva direitos sobre a distribuição do excedente do ativo, sobre o passivo em caso de liquidação da entidade; e/ou</p> <p>(b) pode ser objeto de venda, intercâmbio, transferência ou devolução.</p> <p>Controle: é a capacidade do governo de dirigir as políticas financeiras e de operação de outra entidade.</p> <p>Entidade controlada: é aquela em está sob controle de outra (que se denomina entidade controladora);</p> <p>Entidade controladora: é a entidade que tem uma ou mais entidades sob seu controle.</p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p><u>Distribuciones a los Propietarios o Aportantes</u> (<i>Distribution to owners</i>) son aquellas que constituyen los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que la entidad distribuye a todos o algunos de sus propietarios, sea como rendimiento de la inversión, o como devolución de la misma.</p> <p><u>Entidad Económica</u> (<i>Economic entity</i>) es el grupo de entidades que comprende a una entidad controladora y una o más entidades controladas.</p> <p><u>Método de la Participación</u> (<i>Equity method</i>) es un método de contabilización según el cual la inversión se registra inicialmente al costo, y es ajustada posteriormente en función de los cambios que experimenta, tras la adquisición, la porción de activos netos de la entidad que corresponde al inversionista. El Estado de rendimiento financiero recoge la proporción de los resultados de las operaciones de la entidad participada que corresponde al inversionista.</p> <p><u>Gastos</u> (<i>Expenses</i>) son las reducciones de los beneficios económicos o del potencial de servicio, acaecidos durante el ejercicio sobre el que se informa y que toman la forma de flujos de salida o consumo de activos o incremento de pasivos, produciendo una disminución en los activos netos/patrimonio neto, excepto los relativos a lo distribuido a los propietarios.</p>	<p><i>Distributions to owners means future economic benefits or service potential distributed by the entity to all or some of its owners, either as a return on investment or as a return of investment.</i></p> <p><i>Economic entity means a group of entities comprising a controlling entity and one or more controlled entities.</i></p> <p><i>Equity method is a method of accounting whereby the investment is initially recorded at cost and adjusted thereafter for the postacquisition change in the investor's share of net assets/equity of the investee. The statement of financial performance reflects the investor's share of the results of operations of the investee.</i></p> <p><i>Expenses are decreases in economic benefits or service potential during the reporting period in the form of outflows or consumption of assets or incurrences of liabilities that result in decreases in net assets/equity, other than those relating to distributions to owners.</i></p>	<p>Distribuição aos proprietários ou contribuidores: são aquelas que constituem os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviço que a entidade distribui a todos ou alguns de seus proprietários, seja como rendimento do investimento, ou como devolução do mesmo.</p> <p>Entidade econômica: é o grupo de entidades que compreende uma entidade controladora e uma ou mais entidades controladas.</p> <p>Método da equivalência patrimonial: é o método de contabilização segundo o qual o investimento se registra inicialmente como custo, e é ajustada posteriormente em função das mudanças que acontecem, adicionando a porção de ativos líquidos da entidade que corresponde ao investidor. A Demonstração de Resultados recolhe a proporção dos resultados das operações da entidade participada que corresponde ao investidor.</p> <p>Gastos: são as reduções dos benefícios econômicos ou do potencial de serviço, acontecidos durante o exercício sobre o que se informa e que tomam a forma de fluxos de saída ou consumo de ativos ou incremento de passivos, produzindo uma diminuição na situação patrimonial, exceto os relativos do que foi distribuído aos proprietários.</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p><u>Diferencia de Cambio</u> (<i>Exchange difference</i>) es la variación que surge por presentar el mismo número de unidades de una moneda extranjera en términos de la moneda de los estados financieros, utilizando dos tasas de cambio diferentes.</p> <p><u>Partidas (o rubros) Extraordinarias</u> (<i>Extraordinary items</i>) son ingresos ordinarios/recursos o gastos que surgen por sucesos o transacciones que son claramente distintas de las actividades ordinarias de la entidad, que no se espera que se repitan frecuente o regularmente y que están fuera del control o influencia de la misma.</p> <p><u>Valor Razonable</u> (<i>Fair value</i>) el importe por el que puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes conocedoras e interesadas, que actúan en condiciones de independencia mutua.</p> <p><u>Activo financiero</u> (<i>Financial asset</i>) es todo activo que posee una cualquiera de las siguientes formas:</p> <p>(a) efectivo;</p> <p>(b) un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero por parte de otra entidad;</p> <p>(c) un derecho contractual a intercambiar instrumentos financieros con otra entidad, en condiciones que son potencialmente favorables; o</p> <p>(d) un título patrimonial de otra entidad.</p>	<p><u>Exchange difference</u> is the difference resulting from reporting the same number of units of a foreign currency in the reporting currency at different exchange rates.</p> <p><u>Extraordinary items</u> are revenue or expenses that arise from events or transactions that are clearly distinct from the ordinary activities of the entity, are not expected to recur frequently or regularly and are outside the control or influence of the entity.</p> <p><u>Fair value</u> is the amount for which an asset could be exchanged, or a liability settled, between knowledgeable, willing parties in an arm's length transaction.</p> <p><u>A financial asset</u> is any asset that is:</p> <p>(a) Cash;</p> <p>(b) A contractual right to receive cash or another financial asset from another entity;</p> <p>(c) A contractual right to exchange financial instruments with another entity under conditions that are potentially favorable; or</p> <p>(d) An equity instrument of another entity.</p>	<p>Diferença de cambio: é a variação que surge por apresentar uma moeda estrangeira nas demonstrações financeiras, utilizando duas taxas de cambio diferentes.</p> <p>Itens Extraordinários: são os rendimentos ou gastos que surgem por eventos ou transações que são claramente distintas das atividades ordinárias da entidade, que não se espera que se repitam frequentemente ou regularmente e que estão fora de controle ou influência da mesma.</p> <p>Valor Futuro: é importante pois por ele que pode ser substituído um ativo ou cancelado um passivo, entre as partes conhecidas e interessadas, que atuam em condições de independência mútua.</p> <p>Ativo financeiro: é todo o ativo que possui uma qualquer das seguintes formas:</p> <p>(a) caixa;</p> <p>(b) um direito contratual a receber caixa ou outro ativo financeiro por parte de outra entidade;</p> <p>(c) um direito contratual a substituir instrumentos financeiros com outra entidade, em condições que são potencialmente favoráveis; ou</p> <p>(d) um título patrimonial de outra entidade.</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p><u>Moneda Extranjera</u> (Foreign currency) es una moneda distinta a la moneda de presentación de los estados financieros de la entidad.</p> <p><u>Pasivos</u> (Liabilities) son las obligaciones presentes de la entidad que surgen de hechos pasados, y cuya liquidación se espera represente para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio.</p> <p><u>Materialidad (Importancia Relativa)</u> (Materiality), la información tiene importancia relativa, o es material, cuando su omisión o presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas a partir de los estados financieros. La materialidad depende de la naturaleza o magnitud de la partida (o rubro) o error juzgados en las particulares circunstancias de la omisión o tergiversación.</p> <p><u>Intereses Minoritarios</u> (Minority interest) constituyen aquella parte de los superávit (déficit) netos de las operaciones, así como de los activos netos de la entidad subsidiaria, que no pertenecen, bien sea directa o indirectamente a través de otras entidades controladas, a la entidad controladora del grupo.</p> <p><u>Activos netos/patrimonio neto</u> (Net assets/equity) es la porción residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.</p>	<p><i>Foreign currency is a currency other than the reporting currency of an entity.</i></p> <p><i>Liabilities are present obligations of the entity arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits or service potential.</i></p> <p><i>Materiality: information is material if its omission or misstatement could influence the decisions or assessments of users made on the basis of the financial statements. Materiality depends on the nature or size of the item or error judged in the particular circumstances of omission or misstatement.</i></p> <p><i>Minority interest is that part of the net surplus (deficit) and of net assets/equity of a controlled entity attributable to interests which are not owned, directly or indirectly through controlled entities, by the controlling entity.</i></p> <p><i>Net assets/equity is the residual interest in the assets of the entity after deducting all its liabilities.</i></p>	<p>Moeda Estrangeira: é uma moeda diferente da moeda de apresentação das demonstrações financeiras da entidade.</p> <p>Passivos: são as obrigações presentes da entidade que surgem de atos passados, e cuja liquidação se espera que represente para a entidade um fluxo de saída de recursos que incorporem benefícios econômicos ou um potencial de serviço.</p> <p>Materialidade: a informação é material quando sua omissão ou apresentação errada pode influir nas decisões econômicas dos usuários, tomadas a partir das demonstrações financeiras. A materialidade depende da natureza ou magnitude do item ou do erro.</p> <p>Participações minoritárias: constituem uma parte dos superávit (déficit) líquidos das operações, assim como os ativos líquidos da entidade subsidiária, que não pertencem, direta ou indiretamente através de outras entidades controladas, a entidade controladora do grupo.</p> <p>Saldo Patrimonial: é a porção residual dos ativos da entidade, uma vez deduzidos todos seus passivos.</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p><u>Superávit/Déficit neto (Net surplus/deficit)</u> es el constituido por los siguientes componentes:</p> <p>(a) el superávit o déficit de las actividades ordinarias; y</p> <p>(b) las partidas extraordinarias.</p> <p><u>Actividades Ordinarias (Ordinary activities)</u> son aquellas emprendidas por una entidad, como parte de sus actividades de prestación de servicios o de sus actividades comerciales o productivas. Las actividades ordinarias incluyen aquellas actividades conexas que la entidad desarrolla en apoyo, se derivan o surgen de éstas.</p> <p><u>Activo Calificado (Qualifying asset)</u> es el activo que necesariamente requiere un período de tiempo sustancial antes de estar listo para el uso o venta a que está destinado.</p> <p><u>Moneda de los Estados Financieros (Reporting currency)</u> es la moneda usada por la entidad para presentar sus estados financieros.</p> <p><u>Fecha de los estados financieros (Reporting date)</u> es la que corresponde al último día del período al que se refieren los estados financieros.</p> <p><u>Ingreso ordinario/recurso (Revenue)</u> es la entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicio habida durante el período sobre el que se informa, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en los activos netos/patrimonio neto, que no esté relacionado con las aportaciones de capital.</p>	<p><i>Net surplus/deficit comprises the following components:</i></p> <p>(a) <i>Surplus or deficit from ordinary activities; and</i></p> <p>(b) <i>Extraordinary items.</i></p> <p><i>Ordinary activities are any activities which are undertaken by an entity as part of its service delivery or trading activities. Ordinary activities include such related activities in which the entity engages in furtherance of, incidental to, or arising from these activities.</i></p> <p><i>Qualifying asset is an asset that necessarily takes a substantial period of time to get ready for its intended use or sale.</i></p> <p><i>Reporting currency is the currency used in presenting the financial statements.</i></p> <p><i>Reporting date means the date of the last day of the reporting period to which the financial statements relate.</i></p> <p><i>Revenue is the gross inflow of economic benefits or service potential during the reporting period when those inflows result in an increase in net assets/equity, other than increases relating to contributions from owners.</i></p>	<p>Superávit/Déficit Líquido: é constituído pelos seguintes componentes:</p> <p>(a) o superávit ou déficit das atividades ordinárias; e</p> <p>(b) os itens extraordinários.</p> <p>Atividades Ordinárias: são aquelas desenvolvidas por uma entidade, como parte de suas atividades comerciais ou produtivas. As atividades ordinárias incluem aquelas atividades conjuntas que a entidade desenvolve em apoio, derivando-se ou surgindo destas.</p> <p>Ativo Qualificado: é o ativo que necessariamente requer um período de tempo substancial antes de estar pronto para o uso ou venda a que está destinado.</p> <p>Moeda das demonstrações financeiras: é a moeda usada pela entidade para apresentar suas demonstrações financeiras.</p> <p>Encerramento das demonstrações financeiras: é o que corresponde ao último dia do período a que se referem as demonstrações financeiras.</p> <p>Rendimento: é a entrada bruta de benefícios econômicos ou potencial de serviço realizada durante o período sobre o qual se informa, sempre que a referida entrada ocasiona um aumento nos capitais próprios, que não está relacionado com as contribuições de capital.</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>Superávit/Déficit de las Actividades Ordinarias (Surplus/deficit from ordinary activities) es el importe que se obtiene después de deducir de los ingresos ordinarios/recursos provenientes de las actividades ordinarias, los gastos que se originan por las mismas.</p>	<p><i>Surplus/deficit from ordinary activities is the residual amount that remains after expenses arising from ordinary activities have been deducted from revenue arising from ordinary activities.</i></p>	<p>Superávit/Déficit das atividades ordinárias: é a importância que se obtém depois de deduzir os rendimentos provenientes das atividades ordinárias, os gastos que se originam dos mesmos.</p>
<p>Entidad Económica</p>	<p>Economic Entity</p>	<p>Entidade Econômica</p>
<p>7. El término “entidad económica” se usa en la presente Norma para definir, al grupo de entidades que comprende a la entidad controladora y a las entidades controladas a efectos de presentación de la información financiera.</p>	<p><i>7. The term “economic entity” is used in this Standard to define, for financial reporting purposes, a group of entities comprising the controlling entity and any controlled entities.</i></p>	<p>7. O termo “Entidade Econômica” se usa na presente norma, para definir o grupo de entidades que compreende a entidade controladora e as entidades controladas para efeito de apresentação da informação financeira.</p>
<p>8. También se usan, para referirse a una entidad económica, los términos “entidad administrativa”, “entidad que presenta información financiera”, “entidad consolidada” y “grupo”.</p>	<p><i>8. Other terms sometimes used to refer to an economic entity include “administrative entity,” “financial entity,” “consolidated entity” and “group.”</i></p>	<p>8. Também se usam, para referir-se a uma entidade econômica, os termos “entidade administrativa”, “entidade que apresenta informação financeira”, “entidade consolidada” e “grupo”.</p>
<p>9. Una entidad económica puede incluir entidades que tengan objetivos tanto de política social como de tipo comercial. Por ejemplo, un organismo gubernamental de vivienda puede ser una entidad económica que incluya entidades que proporcionen vivienda de interés social y entidades que proporcionen alojamiento en régimen de actividad comercial.</p>	<p><i>9. An economic entity may include entities with both social policy and commercial objectives. For example, a government housing department may be an economic entity which includes entities that provide housing for a nominal charge, as well as entities that provide accommodation on a commercial basis.</i></p>	<p>9. Uma entidade econômica pode incluir entidades que tenham objetivos tanto de política social como de tipo comercial. Por exemplo, uma organização governamental de habitação pode ser uma entidade econômica, possuindo entidades que proporcionem habitação de interesse social e entidades que proporcionem abrigo em regime de atividade comercial.</p>
<p>Beneficios Económicos Futuros o Potencial de Servicio</p>	<p>Future Economic Benefits or Service Potential</p>	<p>Benefícios Económicos Futuros ou Potencial de Serviço</p>

<p>10. Los activos son los medios que poseen las entidades para alcanzar sus objetivos. Los activos empleados para suministrar bienes y servicios de acuerdo con los objetivos de la entidad, pero que no generan directamente flujos de entrada de efectivo, se suelen definir como portadores de un "potencial de servicio". A los activos empleados para generar flujos de entrada de efectivo netos se les suele definir como portadores de "beneficios económicos futuros". Para poder englobar todos los objetivos a los que puede destinarse un activo, la presente Norma emplea el término "beneficios económicos futuros o un potencial de servicio", término que describe la característica esencial de los activos.</p>	<p>10. Assets provide a means for entities to achieve their objectives. Assets that are used to deliver goods and services in accordance with an entity's objectives but which do not directly generate net cash inflows are often described as embodying "service potential." Assets that are used to generate net cash inflows are often described as embodying "future economic benefits." To encompass all the purposes to which assets may be put, this Standard uses the term "future economic benefits or service potential" to describe the essential characteristic of assets.</p>	<p>10. Os ativos são os meios que possuem as entidades para alcançar seus objetivos. Os ativos empregados para proporcionar bens e serviços de acordo com os objetivos da entidade, mas que não geram diretamente fluxos de entrada de efetivo, se definem como portadores de um "potencial de serviço". Aos ativos empregados para gerar fluxos de entrada de efetivo líquido se pode definir como portadores de "benefícios econômicos futuros". Para poder englobar todos os objetivos que se pode destinar a um ativo, a presente norma emprega o termo "benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço", termo que descreve a característica essencial dos ativos.</p>
<p align="center">Empresas Públicas</p>	<p align="center">Government Business Enterprises</p>	<p align="center">Empresas Públicas</p>
<p>11. El término Empresa Pública (EP) incluye empresas comerciales que prestan servicios públicos y empresas financieras, como las instituciones financieras. Las EP no son, en esencia, diferentes a las entidades que realizan actividades similares en el sector privado. Las EP generalmente operan para obtener un beneficio, aunque algunas de ellas puedan tener ciertas obligaciones de servicio a la comunidad, bajo las cuales se les exige proveer de bienes y servicios a determinados individuos y organizaciones de la comunidad, ya sea sin cargo alguno, o con un cargo reducido. La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 6 Estados Financieros Consolidados y Tratamiento Contable de Entidades Controladas ofrece las directrices necesarias para determinar si existe control a efectos de la presentación de información financiera y debe recurrirse a tal NICSP para determinar si una EP es controlada o no por otra entidad del sector público.</p>	<p>11. Government Business Enterprises (GBEs) include both trading enterprises, such as utilities, and financial enterprises, such as financial institutions. GBEs are, in substance, no different from entities conducting similar activities in the private sector. GBEs generally operate to make a profit, although some may have limited community service obligations under which they are required to provide some individuals and organizations in the community with goods and services at either no charge or a significantly reduced charge. International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 6, "Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities" provides guidance on determining whether control exists for financial reporting purposes, and should be referred to in determining whether a GBE is controlled by another public sector entity.</p>	<p>11. O termo empresa pública (EP) inclui empresas comerciais que prestam serviços públicos e empresas financeiras. As EP não são, na essência, diferentes das entidades que realizam atividades similares no setor privado. As EP geralmente operam para obter um benefício, algumas delas podem ter certas obrigações de serviço a comunidade, sob as quais se exige prover de bens e serviços a determinados indivíduos e organizações da comunidade, sem obrigações ou com obrigações reduzidas. A Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público Nº 6 Demonstrações Financeiras Consolidadas e Tratamento Contábil de Entidades Controladas oferece as diretrizes necessárias para determinar se existe controle efetivo da apresentação da informação financeira e deve-se recorrer a citada NICSP para determinar se uma EP é controlada ou não por outra entidade do setor público.</p>
<p align="center">Activos netos/patrimonio neto</p>	<p align="center">Net Assets/Equity</p>	<p align="center">Capitais Próprios</p>

<p>12. El término “Activos netos/patrimonio neto” se usa, en la presente Norma, para referirse al valor residual resultante en el Estado de situación financiera o balance general (activo menos pasivo). Los activos netos/patrimonio neto puede ser positivo o negativo. Se pueden usar otros términos en lugar de activos netos/patrimonio neto, a condición de que su significado quede claro.</p>	<p>12. “Net assets/equity” is the term used in this Standard to refer to the residual measure in the statement of financial position (assets less liabilities). Net assets/equity may be positive or negative. Other terms may be used in place of net assets/equity, provided that their meaning is clear.</p>	<p>12. O termo “capitais próprios” é usado, na presente norma, para se referir ao valor residual resultante no balanço (ativo menos passivo). O capital próprio pode ser positivo ou negativo. Podem ser usados outros termos ao invés de “capitais próprios”, desde que seu significado fique claro.</p>
<p>Finalidad de los estados financieros</p>	<p>Purpose of Financial Statements</p>	<p>Finalidade das Demonstrações Financeiras</p>
<p>13. Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y de las transacciones llevadas a cabo por una entidad. El objetivo de los estados financieros, con propósito de información general, es suministrar información acerca de la situación financiera, resultados, y flujos de efectivo de la entidad, que sea útil para un amplio espectro de usuarios a efectos de que puedan tomar y evaluar decisiones respecto a la asignación de recursos. Concretamente, los objetivos, con propósitos de información general en el sector público, deberían ser suministrar información útil para la toma de decisiones y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados, esto se conseguirá:</p> <p>(a) suministrando información sobre las fuentes de financiación, asignación y uso de los recursos financieros;</p> <p>(b) suministrando información sobre la forma en que la entidad ha financiado sus actividades y cubierto sus necesidades de efectivo;</p>	<p>13. Financial statements are a structured representation of the financial position of and the transactions undertaken by an entity. The objectives of general purpose financial statements are to provide information about the financial position, performance and cash flows of an entity that is useful to a wide range of users in making and evaluating decisions about the allocation of resources. Specifically, the objectives of general purpose financial reporting in the public sector should be to provide information useful for decisionmaking, and to demonstrate the accountability of the entity for the resources entrusted to it by:</p> <p>(a) Providing information about the sources, allocation and uses of financial resources;</p> <p>(b) Providing information about how the entity financed its activities and met its cash requirements;</p>	<p>13. As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. O objetivo das demonstrações financeiras de finalidades gerais é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade que seja útil a uma vasta gama de usuários na tomada de decisões econômicas. Concretamente, os objetivos, com propósitos de informação geral no setor público, deveriam proporcionar informação útil para a tomada de decisões e constituir um meio para a redução de contas da entidade, pelos recursos que lhe foram confiados, dessa maneira:</p> <p>(a) proporcionando informação sobre as fontes de financiamento, divisões e uso dos recursos financeiros;</p> <p>(b) proporcionando informação sobre a forma que a entidade tenha financiado suas atividades e coberto suas necessidades de caixa;</p>

<p><i>(c) suministrando información que sea útil para evaluar la capacidad de la entidad para financiar sus actividades y cumplir con sus obligaciones y compromisos;</i></p> <p><i>(d) suministrando información sobre la condición financiera de la entidad y sus variaciones;</i></p> <p><i>(e) suministrando información agregada que sea útil para evaluar el desempeño de la entidad en función de sus costos de servicio, eficiencia y logros.</i></p>	<p><i>(c) Providing information that is useful in evaluating the entity's ability to finance its activities and to meet its liabilities and commitments;</i></p> <p><i>(d) Providing information about the financial condition of the entity and changes in it; and</i></p> <p><i>(e) Providing aggregate information useful in evaluating the entity's performance in terms of service costs, efficiency and accomplishments.</i></p>	<p><i>(c) proporcionando informação que seja útil para avaliar a capacidade da entidade financiar suas atividades e cumprir com suas obrigações e compromissos;</i></p> <p><i>(d) proporcionando informação sobre a condição financeira da entidade e suas variações;</i></p> <p><i>(e) proporcionando informação agregada que seja útil para avaliar o desempenho da entidade em função de seus custos de serviço, eficiência e realizações.</i></p>
<p><i>14. Los estados financieros de uso general también pueden tener un papel predictivo o proyectivo, suministrando información útil para predecir el nivel de los recursos requeridos por las operaciones corrientes, los recursos que estas operaciones pueden generar y los riesgos e incertidumbres asociados. Los estados financieros pueden también suministrar a los usuarios información que indique:</i></p> <p><i>(a) si la obtención y uso de los recursos se realizó de conformidad con el presupuesto legalmente aprobado; y</i></p> <p><i>(b) si la obtención y uso de los recursos se realizó de conformidad con los requisitos legales y contractuales, incluyendo los límites financieros establecidos por las autoridades legislativas pertinentes.</i></p>	<p><i>14. General purpose financial statements can also have a predictive or prospective role, providing information useful in predicting the level of resources required for continued operations, the resources that may be generated by continued operations, and the associated risks and uncertainties. Financial reporting may also provide users with information:</i></p> <p><i>(a) Indicating whether resources were obtained and used in accordance with the legally adopted budget; and</i></p> <p><i>(b) Indicating whether resources were obtained and used in accordance with legal and contractual requirements, including financial limits established by appropriate legislative authorities.</i></p>	<p><i>14. As demonstrações financeiras de uso geral também podem ter um papel predictivo ou prospectivo, proporcionando informação útil para predecir o nível dos recursos requeridos pelas operações correntes, os recursos que estas operações podem gerar e os riscos e incertezas associados. As demonstrações financeiras podem também propiciar aos usuários informações que indiquem:</i></p> <p><i>(a) se a obtenção e uso dos recursos se realizou em conformidade com o previsto legalmente aprovado; e</i></p> <p><i>(b) se a obtenção e uso dos recursos se realizou em conformidade com os requisitos legais e contratuais, incluindo os limites financeiros pelas autoridades legislativas pertinentes.</i></p>

<p>15. Para cumplir estos objetivos, los estados financieros suministran información acerca de los siguientes elementos de la entidad:</p> <p>(a) activos;</p> <p>(b) pasivos;</p> <p>© activos netos/patrimonio neto;</p> <p>(d) ingresos ordinarios/recursos;</p> <p>(e) gastos; y</p> <p>(f) sus flujos de efectivo.</p>	<p>15. To meet these objectives, the financial statements provide information about an entity's:</p> <p>(a) Assets;</p> <p>(b) Liabilities;</p> <p>© Net assets/equity;</p> <p>(d) Revenue;</p> <p>(e) Expenses; and</p> <p>(f) Cash flows.</p>	<p>15. Para cumprir estes objetivos, as demonstrações financeiras proporcionam informação sobre os seguintes elementos de uma entidade:</p> <p>(a) Ativos;</p> <p>(b) Passivos;</p> <p>© Capital Próprio;</p> <p>(d) rendimentos</p> <p>(e) Gastos;</p> <p>(f) seus fluxos de caixa.</p>
<p>16. Si bien la información que contienen los estados financieros puede ser relevante a efectos de alcanzar los objetivos señalados en el párrafo 13, es improbable que esta información baste para hacer posible el logro de los mismos. Especialmente en entidades cuyo objetivo primario no sea la obtención de un beneficio, puesto que es más probable que sus administradores tengan la responsabilidad tanto de cumplir con su obligación de suministrar el servicio, como de alcanzar objetivos financieros. Junto con los estados financieros puede presentarse información complementaria, incluyendo estados no financieros, con el fin de ofrecer una descripción más completa de las actividades de la entidad durante el ejercicio.</p>	<p>16. Whilst the information contained in financial statements can be relevant for the purpose of meeting the objectives in paragraph 13, it is unlikely to enable all these objectives to be met. This is likely to be particularly so in respect of entities whose primary objective may not be to make a profit, as managers are likely to be accountable for the achievement of service delivery as well as financial objectives. Supplementary information, including non-financial statements, may be reported alongside the financial statements in order to provide a more comprehensive picture of the entity's activities during the period.</p>	<p>16. Enquanto a informação que contém as demonstrações financeiras pode ser relevante para efeitos de alcançar os objetivos assinalados no parágrafo 13, é improvável que esta informação seja suficiente para fazer a realização dos mesmos. Especialmente em entidades cujo objetivo primário não seja a obtenção de um benefício, é mais provável que seus administradores tenham a responsabilidade tanto de cumprir com sua obrigação de proporcionar o serviço, como de alcançar objetivos financeiros. Junto com as demonstrações financeiras pode-se apresentar informações complementares, com o fim de oferecer uma descrição mais completa das atividades da entidade durante o exercício.</p>
<p>Responsabilidad por la emisión de los estados financieros</p>	<p>Responsibility for Financial Statements</p>	<p>Responsabilidade pela emissão das demonstrações financeiras</p>

<p><i>17. La responsabilidad en la preparación y presentación de los estados financieros varía dentro de cada jurisdicción y entre jurisdicciones distintas. Además, una jurisdicción puede hacer distinción entre quién es responsable de la preparación de los estados financieros y quién es responsable de la aprobación o presentación de los mismos. Ejemplos de personas o cargos responsables de la preparación de los estados financieros en entidades individuales (como los ministerios o departamentos del gobierno o sus equivalentes) pueden ser el individuo que dirige la entidad (el que ocupa la jefatura permanente o primer mandatario) y el jefe de la Oficina General de Administración (o el más alto funcionario de finanzas, como el interventor o el contador general).</i></p>	<p><i>17. The responsibility for the preparation and presentation of financial statements varies within and across jurisdictions. In addition, a jurisdiction may draw a distinction between who is responsible for preparing the financial statements and who is responsible for approving or presenting the financial statements. Examples of people or positions who may be responsible for the preparation of the financial statements of individual entities (such as government departments or their equivalent) include the individual who heads the entity (the permanent head or chief executive) and the head of the central finance agency (or the senior finance official, such as the controller or accountant-general).</i></p>	<p>17. A responsabilidade pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras varia dentro de cada jurisdição e entre jurisdições distintas. Assim, uma jurisdição pode fazer distinção entre quem é responsável pela preparação das demonstrações financeiras e quem é responsável pela aprovação ou apresentação dos mesmos. Exemplos de pessoas ou cargos responsáveis pela preparação das demonstrações financeiras em entidades individuais (como os ministérios ou departamentos do governo ou seus equivalentes) podem ser o indivíduo que dirige a entidade (o que ocupa a chefia permanente ou primeiro mandatário) e o chefe do Escritório Geral de Administração (ou o mais alto funcionário de finanças, como o interventor ou o contador geral).</p>
<p><i>18. La responsabilidad de la preparación de los estados financieros consolidados del gobierno en su conjunto descansa conjuntamente, por lo general, en el jefe del organismo financiero central (o el más alto funcionario de finanzas, como el interventor o el contador general) y el ministro de finanzas (o su equivalente).</i></p>	<p><i>18. The responsibility for the preparation of the consolidated financial statements of the government as a whole usually rests jointly with the head of the central finance agency (or the senior finance official, such as the controller or accountant-general) and the finance minister (or equivalent).</i></p>	<p>18. A responsabilidade da preparação das demonstrações financeiras consolidadas do governo em seu conjunto recai conjuntamente, pelo geral, no chefe do organismo financeiro central (ou o mais alto funcionário de finanças, como o interventor ou contador geral) e o ministro de finanças (ou seu equivalente).</p>
<p>Componentes de los estados financieros</p>	<p>Components of Financial Statements</p>	<p>Componentes das demonstrações financeiras</p>

<p>19. Un conjunto completo de estados financieros consta de los siguientes componentes:</p> <p>(a) un estado de situación financiera o balance general;</p> <p>(b) un Estado de rendimiento financiero;</p> <p>© Cambios en los Activos netos/patrimonio neto;</p> <p>(d) un Estado de Flujos de Efectivo; y</p> <p>(e) políticas contables utilizadas y demás notas explicativas.</p>	<p>19. A complete set of financial statements includes the following components:</p> <p>(a) <i>Statement of financial position;</i></p> <p>(b) <i>Statement of financial performance;</i></p> <p>© <i>Statement of changes in net assets/equity;</i></p> <p>(d) <i>Cash flow statement; and</i></p> <p>(e) <i>Accounting policies and notes to the financial statements.</i></p>	<p>19. Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui os seguintes componentes:</p> <p>(a) um balanço;</p> <p>(b) um demonstrativo de resultados;</p> <p>© uma demonstração de alterações do Capital Próprio;</p> <p>(d) uma demonstração de fluxo de caixa; e</p> <p>(e) notas, compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras notas explicativas.</p>
<p>20. Los componentes enumerados en el párrafo 19 reciben diferentes denominaciones, tanto dentro de las distintas jurisdicciones, como entre una jurisdicción y otra. El estado de situación financiera o balance general puede también recibir la denominación de estado de situación financiera o estado de activos y pasivos. El estado de rendimiento financiero puede también denominarse estado de ingresos ordinarios/recursos y gastos, estado de rendimientos financieros, estado de operaciones (o estado de gestión) o estado o cuenta de pérdidas y ganancias. Las notas a los estados financieros pueden incluir conceptos que, en algunas jurisdicciones, se remiten a los denominados "anexos".</p>	<p><i>20. The components listed in paragraph 19 are referred to by a variety of names both within and across jurisdictions. The statement of financial position may also be referred to as a balance sheet or statement of assets and liabilities. The statement of financial performance may also be referred to as a statement of revenues and expenses, an income statement, an operating statement, or a profit and loss statement. The notes to the financial statements may include items referred to as "schedules" in some jurisdictions.</i></p>	<p>20. Os componentes enumerados no parágrafo 19, recebem diferentes denominações, tanto dentro das jurisdições distintas, como entre uma jurisdição ou outra. O Balanço pode também receber a denominação de demonstração de ativos e passivos. O demonstrativo de resultados pode também denominar-se demonstração de receitas e despesas, demonstrativo de rendimentos financeiros, demonstração de operações (ou demonstração de gestão) ou demonstração de lucros ou perdas. As notas explicativas podem incluir conceitos que, em algumas jurisdições, se destinam aos "anexos".</p>

<p>21. Los estados financieros suministran a los usuarios información sobre los recursos y obligaciones de la entidad en la fecha de presentación de los mismos y sobre el flujo de recursos entre fechas de presentación. Esta información es útil para los usuarios que evalúan la capacidad de la entidad para continuar suministrando bienes y servicios a un nivel dado, y el nivel de recursos que puede necesitarse suministrar a la entidad en el futuro, de modo que pueda continuar cumpliendo con su obligación de dar servicio.</p>	<p>21. The financial statements provide users with information about an entity's resources and obligations at the reporting date and the flow of resources between reporting dates. This information is useful for users making assessments of an entity's ability to continue to provide goods and services at a given level, and the level of resources that may need to be provided to the entity in the future so that it can continue to meet its service delivery obligations.</p>	<p>21. As demonstrações financeiras proporcionam aos usuários informações sobre os recursos e obrigações da entidade no fechamento das apresentações dos mesmos e sobre o fluxo de recursos entre fechamento de apresentação. Esta informação é útil para os usuários que avaliam a capacidade da entidade para continuar proporcionando bens e serviços a um nível dado, e o nível dos recursos que se pode necessitar administrar a entidade no futuro, de modo que se possa continuar cumprindo com sua obrigação de serviços.</p>
<p>22. Es típico de las entidades del sector público el estar sujetas a limitaciones presupuestarias bajo la forma de asignaciones o autorizaciones presupuestarias (o su equivalente), que pueden hacerse efectivas mediante la legislación pertinente. Los estados financieros de uso general emitidos por las entidades del sector público pueden suministrar información que indique si la obtención y uso de los recursos se hizo de acuerdo al presupuesto legalmente aprobado. La presente Norma recomienda que cuando los estados financieros y el presupuesto sigan el mismo método contable, los estados financieros incluyan la comparación de sus cifras con las presupuestadas para el ejercicio. La comparación entre cifras de los estados financieros y cifras presupuestadas puede presentarse de diferentes maneras, que incluyan:</p> <p>(a) el uso de una estructura en forma de lista para los estados financieros, con columnas separadas para las cifras presupuestadas y las ejecutadas. Para completar la información, puede presentarse también una columna que muestre las variaciones respecto al presupuesto o respecto a cada asignación; y</p>	<p>22. Public sector entities are typically subject to budgetary limits in the form of appropriations or budget authorizations (or equivalent), which may be given effect through authorizing legislation. General purpose financial reporting by public sector entities may provide information on whether resources were obtained and used in accordance with the legally adopted budget. Where the financial statements and the budget are on the same basis of accounting, this Standard encourages the inclusion in the financial statements of a comparison with the budgeted amounts for the reporting period. Reporting against budgets may be presented in various different ways, including:</p> <p>(a) The use of a columnar format for the financial statements, with separate columns for budgeted amounts and actual amounts. A column showing any variances from the budget or appropriation may also be presented, for completeness; and</p>	<p>22. É típico das entidades do setor público estarem sujeitas a limitações orçamentárias sob a forma de divisões ou autorizações orçamentárias (ou seu equivalente), que podem tornarem-se efetivas mediante a legislação apropriada. As demonstrações financeiras de uso geral, emitidas pelas entidades do setor público podem proporcionar informação que indique se a obtenção e uso dos recursos aconteceu de acordo com o orçamento legalmente aprovado. A presente norma recomenda que quando as demonstrações financeiras e o orçamento sigam o mesmo método contábil, as demonstrações financeiras incluam a comparação de seus valores com os que foram orçados para o exercício. A comparação entre valores das demonstrações financeiras e orçados pode apresentar-se de maneiras diferentes, que incluam:</p> <p>(a) o uso de uma estrutura em forma de lista para as demonstrações financeiras, com colunas separadas para os valores orçados e os executados. Para completar a informação, pode apresentar-se também uma coluna que mostre as variações a respeito do orçamento ou a respeito de cada divisão; e</p>

<p><i>(b) una información del responsable o responsables de la preparación de los estados financieros, precisando que no se han superado las cuantías presupuestadas. Si se ha excedido alguno de los importes presupuestados o asignados, o se ha incurrido en un gasto sin la correspondiente asignación o autorización, los detalles del hecho deben ser revelados por medio de notas a las pertinentes partidas (o rubros) de los estados financieros.</i></p>	<p><i>(b) A statement by the individual(s) responsible for the preparation of the financial statements that the budgeted amounts have not been exceeded. If any budgeted amounts or appropriations have been exceeded, or expenses incurred without appropriation or other form of authority, then details may be disclosed by way of footnote to the relevant item in the financial statements.</i></p>	<p><i>(b) uma informação do responsável ou responsáveis pela preparação das demonstrações financeiras, especificando que não foram superados os valores orçados. Se foi excedido algum dos valores orçados ou divididos, ou se foi realizado uma despesa sem a correspondente permissão ou autorização, os detalhes do ato devem ser revelados por meio de notas pertinentes aos itens das demonstrações financeiras.</i></p>
<p><i>23. Es recomendable que las entidades presenten información adicional que ayude a los usuarios a evaluar el desempeño de las mismas y la administración de sus activos; así como a tomar y evaluar decisiones sobre la asignación de recursos. Esta información adicional puede incluir detalles sobre la producción y resultados de la entidad, bajo la forma de indicadores de medios y logros, estados de resultados, revisión de programas y otros informes de gestión sobre los logros de la entidad durante el ejercicio presentado.</i></p>	<p><i>23. Entities are encouraged to present additional information to assist users in assessing the performance of the entity, and its stewardship of assets, as well as making and evaluating decisions about the allocation of resources. This additional information may include details about the entity's outputs and outcomes in the form of performance indicators, statements of service performance, program reviews and other reports by management about the entity's achievements over the reporting period.</i></p>	<p><i>23. É recomendável que as entidades apresentem informações adicionais que ajude os usuários a avaliar o desempenho das mesmas e a administração de seus ativos; assim como a tomar e avaliar decisões sobre a divisão de recursos. Esta informação adicional pode incluir detalhes sobre a produção e resultados da entidade, sob a forma de indicadores de recursos e realizações, demonstrações de resultados, revisão de programas e outros informes de gestão sobre as realizações da entidade durante o exercício apresentado.</i></p>
<p><i>24. También es recomendable que las entidades revelen información sobre el cumplimiento de las normas legislativas, reglamentarias u otras disposiciones legales. Cuando los estados financieros no incluyan esta información de cumplimiento, puede resultar útil una nota que haga referencia a los documentos en que esté incluida tal información. Conocer situaciones de no cumplimiento puede ser importante a efectos de rendición de cuentas y puede afectar a la evaluación del usuario sobre el desempeño de la entidad y dirección de operaciones futuras. También puede influir en las decisiones a tomar sobre asignación de recursos a la entidad en el futuro.</i></p>	<p><i>24. Entities are also encouraged to disclose information about compliance with legislative, regulatory or other externally-imposed regulations. When information about compliance is not included in the financial statements, it may be useful for a note to refer to any documents that include that information. Knowledge of non-compliance is likely to be relevant for accountability purposes and may affect a user's assessment of the entity's performance and direction of future operations. It may also influence decisions about resources to be allocated to the entity in the future.</i></p>	<p><i>24. Também é recomendável que as entidades revelem informação sobre o cumprimento das normas legislativas, regulamentárias ou outras disposições legais. Quando as demonstrações financeiras não incluírem esta informação de cumprimento, pode ser útil uma nota que faça referência aos documentos em que está incluída tal informação. Conhecer situações de não cumprimento pode ser importante para efeitos de rendimentos de contas e pode afetar a avaliação do usuário sobre o desempenho da entidade e a previsão de operações futuras. Também pode influir nas decisões que serão tomadas sobre concessão de recursos a entidade no futuro.</i></p>

Consideraciones generales	Overall Considerations	Considerações Gerais
Presentación Razonable y Cumplimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público	Fair Presentation and Compliance with International Public Sector Accounting Standards	Apresentação apropriada e cumprimento das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público
<i>25. Los estados financieros deben presentar fielmente la situación financiera y resultados de la entidad. La aplicación correcta de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, acompañada de información adicional cuando sea preciso, dará lugar, en la práctica totalidad de los casos, a estados financieros que proporcionen esa presentación razonable.</i>	<i>25. Financial statements should present fairly the financial position, financial performance and cash flows of an entity. The appropriate application of International Public Sector Accounting Standards, with additional disclosures when necessary, results, in virtually all circumstances, in financial statements that achieve a fair presentation.</i>	<i>25. As demonstrações financeiras devem apresentar fielmente a situação financeira e os resultados da entidade. A aplicação correta das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, acompanhada de informação adicional quando for preciso, dará lugar, na totalidade prática dos casos, a demonstrações financeiras que proporcionem essa apresentação apropriada.</i>
<i>26. Toda entidad cuyos estados financieros sigan las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público debe dar cuenta de este hecho. No debe señalarse que los estados financieros siguen las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público a menos que aquellos cumplan con todos los requisitos de cada NICSP que les sea de aplicación.</i>	<i>26. An entity whose financial statements comply with International Public Sector Accounting Standards should disclose that fact. Financial statements should not be described as complying with International Public Sector Accounting Standards unless they comply with all the requirements of each applicable International Public Sector Accounting Standard.</i>	<i>26. Toda entidade cujos estados financeiros sigam as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público deve dar conta deste fato. Não deve indicar que as demonstrações financeiras seguem as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, a menos que cumpram com todos os requisitos de cada NICSP que lhes seja aplicado.</i>
<i>27. Los tratamientos contables inadecuados no quedan justificados ni facilitando información acerca de las políticas contables seguidas, ni por la inclusión de notas u otro material explicativo al respecto.</i>	<i>27. Inappropriate accounting treatments are not rectified either by disclosure of the accounting policies used, or by notes or explanatory material.</i>	<i>27. Os procedimentos contábeis inadecuados não ficam justificados nem facilitando informação sobre as políticas contábeis seguidas, nem pela inclusão de notas ou outro material explicativo a respeito.</i>
<i>28. En la extremadamente inusual circunstancia de que la administración llegue a la conclusión de que el cumplimiento de un requisito exigido por una Norma podría confundir, y por tanto que es preciso abandonarlo para lograr una presentación razonable, la entidad deberá informar sobre los siguientes extremos:</i>	<i>28. In the extremely rare circumstances when management concludes that compliance with a requirement in a Standard would be misleading, and therefore that departure from a requirement is necessary to achieve a fair presentation, an entity should disclose:</i>	<i>28. Em extremamente rara circunstância de que a administração chegue a conclusão de que o cumprimento de um requisito exigido por uma norma poderia confundir, e por tanto, que é preciso abandoná-lo para realizar uma apresentação apropriada, a entidade deverá informar sobre os seguintes pontos:</i>

<p><i>(a) que la administración de la entidad ha llegado a la conclusión de que los estados financieros que se presentan constituyen la representación razonable de la situación financiera y resultados, así como de los flujos de efectivo de la entidad;</i></p> <p><i>(b) que la entidad ha cumplido, en todos los aspectos significativos, con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público que le son aplicables salvo en lo que respecta a la Norma que ha abandonado para lograr la presentación razonable;</i></p> <p><i>(c) la Norma que la entidad ha dejado de cumplir, la naturaleza de la discrepancia con el tratamiento que la Norma requiere, las razones del abandono de este tratamiento en las circunstancias actuales y el tratamiento alternativo adoptado; y</i></p>	<p><i>(a) That management has concluded that the financial statements fairly present the entity's financial position, financial performance and cash flows;</i></p> <p><i>(b) That it has complied in all material respects with applicable International Public Sector Accounting Standards except that it has departed from a Standard in order to achieve a fair presentation;</i></p> <p><i>(c) The Standard from which the entity has departed, the nature of the departure, including the treatment that the Standard would require, the reason why that treatment would be misleading in the circumstances, and the treatment adopted; and</i></p>	<p><i>(a) que a administração da entidade tenha chegado a conclusão de que as demonstrações financeiras que se apresentam constituem a representação apropriada da situação financeira e resultados, assim como os fluxos de caixa da entidade;</i></p> <p><i>(b) que a entidade tenha cumprido, em todos os aspectos significativos, com as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público que lhe são aplicáveis, salvo no que se respeita a Norma que tenha abandonado para realizar a apresentação apropriada;</i></p> <p><i>(c) a Norma que a entidade tenha deixado de cumprir, a natureza da variação com o tratamento que a Norma requiera, as razões do abandono deste tratamento</i></p>
<p><i>(d) el impacto financiero que la mencionada desviación produce en el superávit/déficit neto de la entidad y sobre los activos, pasivos, activos netos/patrimonio neto y flujos de efectivo, para cada periodo sobre el que se presente información.</i></p>	<p><i>(d) The financial impact of the departure on the entity's net surplus or deficit, assets, liabilities, net assets/equity, and cash flows for each period presented.</i></p>	<p><i>(d) o impacto financeiro que a mencionada variação produz no superávit/déficit líquido da entidade e sobre os ativos, passivos, capital próprio e fluxos de caixa, para cada período sobre a informação apresentada.</i></p>
<p><i>29. A veces se señala que los estados financieros están "basados en" o "cumplen con los requisitos más significativos de", o bien que se han confeccionado "en cumplimiento de los requisitos contables" de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Puede no haber mayor información al respecto, aunque queda claro, por las expresiones utilizadas, que ciertas obligaciones significativas respecto a la información, y probablemente respecto a la contabilización, no han sido cumplidas. Tales afirmaciones son engañosas, porque restan valor a la fiabilidad y la comprensibilidad de los estados financieros.</i></p>	<p><i>29. Financial statements may be described as being "based on" or "complying with the significant requirements of," or "in compliance with the accounting requirements of" International Public Sector Accounting Standards. There may be no further information, although it is clear that significant disclosure requirements, if not accounting requirements, are not met. Such statements are misleading because they detract from the reliability and understandability of the financial statements.</i></p>	<p><i>29. Às vezes se indica que as demonstrações financeiras estão "baseadas em" ou "cumprem com os requisitos mais significativos de", ou bem que se estão confeccionadas "em cumprimento aos requisitos contábeis" das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público. Pode não haver maior informação a respeito desde que fique claro, pelas expressões utilizadas, que certas obrigações significativas a respeito da informação, e provavelmente a respeito da contabilização, não tenham sido cumpridas. Tais afirmações são enganosas, porque abalam a fidelidade e a compreensibilidade das demonstrações financeiras.</i></p>

<p>30. Con el fin de asegurar que los estados financieros que afirman cumplir con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público observen las normas requeridas por los usuarios internacionalmente, esta Norma incorpora el requisito general de que los estados financieros deben tener una presentación razonable, ofreciendo las instrucciones pertinentes sobre cómo cumplir esta obligación de razonabilidad, y dando además instrucciones complementarias para determinar las extremadamente inusuales circunstancias en las que pudiera haber sido necesario abandonar alguna Norma. Sin embargo, si una entidad adopta las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, la mera existencia de normativa nacional que esté en contradicción con las NICSP (por ejemplo, cuando los requisitos de presentación de información financiera establecidos por el gobierno entran en conflicto con dichas Normas) no es, por sí misma, razón suficiente para justificar la falta de observación de una Norma en los estados financieros preparados utilizando las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.</p>	<p>30. In order to ensure that financial statements that claim compliance with International Public Sector Accounting Standards will meet the standards required by users internationally, this Standard includes an overall requirement that financial statements should give a fair presentation, guidance on how the fair presentation requirement is met, and further guidance for determining the extremely rare circumstances when a departure is necessary. It also requires prominent disclosure of the circumstances surrounding a departure. However, where an entity adopts International Public Sector Accounting Standards, the existence of conflicting national requirements (for example, where financial reporting requirements set by the government conflict with these Standards) is not, in itself, sufficient to justify a departure in financial statements that claim compliance with International Public Sector Accounting Standards.</p>	<p>30. Com o fim de assegurar que as demonstrações financeiras que afirmam cumprir com as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público observem as normas requeridas pelos usuários internacionalmente, esta Norma incorpora o requisito geral de que as demonstrações financeiras devem ter uma razoável apresentação, oferecendo as instruções pertinentes sobre como cumprir esta obrigação de racionalidade, e dando, também, instruções complementares para determinar as raras circunstâncias em que tenha sido necessário abandonar uma Norma. Entretanto, se uma entidade adota as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, a mera existência de uma normativa nacional que está em contradição com as NICSP (por exemplo, quando os requisitos de apresentação da informação financeira estabelecidos pelo governo entram em conflito com as ditas Normas) não é, por si só, razão suficiente para justificar a falta de observação de uma Norma nas demonstrações financeiras preparadas utilizando as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público.</p>
<p>31. Las desviaciones de los requisitos de una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público, que se hagan con el fin de cumplir con los requisitos de presentación de información financiera reglamentaria/legal en una determinada jurisdicción, no son desviaciones que puedan considerarse necesarias para alcanzar una presentación razonable como se resume en el párrafo 28. Si estas desviaciones son significativas, la entidad no puede expresar que cumple con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público - NICSP.</p>	<p>31. Departures from the requirements of an International Public Sector Accounting Standard in order to comply with statutory/legislative financial reporting requirements in a particular jurisdiction do not constitute departures necessary to achieve fair presentation as outlined in paragraph 28. If such departures are material an entity cannot claim to be complying with International Public Sector Accounting Standards.</p>	<p>31. Os desvios dos requisitos de uma Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público, que se acham com o fim de cumprir com os requisitos de apresentação da informação financeira regulamentária/legal em uma determinada jurisdição, não são desvios que podem considerar-se necessários para efetuar uma apresentação racional como se resume no parágrafo 28. Se estes desvios são significativos, a entidade não pode expressar que cumpre as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público.</p>

<p>32. En la práctica totalidad de los casos, se consigue la presentación razonable mediante el cumplimiento, en todos sus extremos significativos, de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público que sean aplicables. La presentación razonable exige:</p> <p>(a) seleccionar y aplicar políticas contables de acuerdo con el párrafo 37;</p> <p>(b) presentar la información, incluida la referida a las políticas contables, de manera que sea relevante, fiable, comparable y comprensible; y</p> <p>(c) suministrar información adicional siempre que los requisitos exigidos por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público resulten insuficientes para permitir a los usuarios comprender el impacto de transacciones o sucesos particulares sobre la situación financiera y resultados de la entidad.</p>	<p>32. In virtually all circumstances, a fair presentation is achieved by compliance in all material respects with applicable International Public Sector Accounting Standards. A fair presentation requires:</p> <p>(a) Selecting and applying accounting policies in accordance with paragraph 37;</p> <p>(b) Presenting information, including accounting policies, in a manner which provides relevant, reliable, comparable and understandable information; and</p> <p>(c) Providing additional disclosures when the requirements in International Public Sector Accounting Standards are insufficient to enable users to understand the impact of particular transactions or events on the entity's financial position and financial performance.</p>	<p>32. Na totalidade dos casos, se consegue a apresentação racional mediante o cumprimento, em todos os pontos significativos, das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público que sejam aplicáveis. A apresentação lógica exige:</p> <p>(a) selecionar e aplicar políticas contábeis de acordo com o parágrafo 37;</p> <p>(b) apresentar a informação, incluída a referida política contábil, de maneira que seja relevante, confiável, comparável e compreensível; e</p> <p>(c) proporcionar informação adicional sempre que os requisitos exigidos pelas Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público sejam insuficientes para permitir aos usuários compreender o impacto de transações ou resultados particulares.</p>
<p>33. En circunstancias extremadamente inusuales, la aplicación de un requisito específico, contenido en una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público, puede dar como resultado unos estados financieros confusos. Este caso se dará únicamente cuando el tratamiento exigido por la Norma resulte claramente inapropiado, y por tanto no se pueda llegar a ofrecer una presentación razonable ni aplicando la Norma, ni dejándola de aplicar y revelando información complementaria en su lugar. El abandono no quedará justificado, en ningún caso, por el mero hecho de que exista otro tratamiento contable que pueda dar lugar también a una presentación razonable.</p>	<p>33. In extremely rare circumstances, application of a specific requirement in an International Public Sector Accounting Standard might result in misleading financial statements. This will be the case only when the treatment required by the Standard is clearly inappropriate and thus a fair presentation cannot be achieved either by applying the Standard or through additional disclosure alone. Departure is not appropriate simply because another treatment would also give a fair presentation.</p>	<p>33. Em circunstâncias não usuais, a aplicação de um requisito específico, contido em uma Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público, pode mostrar uma demonstração financeira confusa. Este caso somente acontecerá quando o tratamento exigido pela Norma seja claramente inapropriado, e portanto, não possa chegar a oferecer uma apresentação lógica, nem aplicando a Norma, nem deixando de aplicar e mostrando informação complementar em seu lugar. O abandono não será justificado, em nenhum caso, pelo mero ato de que exista outro tratamento contábil que possa substituir também uma apresentação lógica.</p>

<p>34. Para evaluar si se hace necesario el abandono de un requisito específico, establecido en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, es necesario considerar:</p> <p>(a) el objetivo perseguido por el requisito contable, y por qué tal objetivo no se puede alcanzar, o no es relevante, en las circunstancias particulares que se están sopesando; y</p> <p>(b) la forma en que las circunstancias de la entidad difieren de las de otras entidades que cumplen con el requisito en cuestión.</p>	<p>34. When assessing whether a departure from a specific requirement in International Public Sector Accounting Standards is necessary, consideration is given to:</p> <p>(a) The objective of the requirement and why that objective is not achieved or is not relevant in the particular circumstances; and</p> <p>(b) The way in which the entity's circumstances differ from those of other entities which follow the requirement.</p>	<p>34. Para avaliar se se faz necessário o abandono de um requisito específico estabelecido nas Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, é necessário considerar:</p> <p>(a) o objetivo almejado pelo requisito contábil, e por que tal objetivo não se pode alcançar, ou não é relevante, nas circunstâncias particulares que estão influenciando; e</p> <p>(b) a forma em que os assuntos da entidade diferem dos de outras entidades que cumprem com o requisito em questão.</p>
<p>35. Ya que las circunstancias que exigen el abandono se dan en casos extremadamente inusuales, y como la necesidad de dejar de cumplir un requisito informativo es una cuestión que requiere cierto debate e implica juicios subjetivos, es importante que los usuarios sean conscientes de que la entidad que lo hace no ha cumplido, en todos sus extremos significativos, con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. También es importante que se les suministren suficientes datos como para permitirles formarse un juicio informado sobre si el abandono ha sido necesario, y para calcular los ajustes que hubieran sido precisos para cumplir con la Norma.</p>	<p>35. Because the circumstances requiring a departure are expected to be extremely rare and the need for a departure will be a matter for considerable debate and subjective judgment, it is important that users are aware that the entity has not complied in all material respects with International Public Sector Accounting Standards. It is also important that they are given sufficient information to enable them to make an informed judgment on whether the departure is necessary and to calculate the adjustments that would be required to comply with the Standard.</p>	<p>35. Já que os assuntos que exigem o abandono se dão em casos não-usuais, e como a necessidade de deixar de cumprir um requisito informativo é uma questão que requer certo debate e implica decisões subjetivas, é importante que os usuários sejam conscientes de que a entidade que o faz não cumpriu, em todos os pontos significativos, com as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público. Também é importante que lhes proporcionem dados suficientes para permitir-lhes formar uma decisão informando sobre se o abandono tenha sido necessário, e para calcular os ajustes que foram necessários para cumprir a Norma.</p>
<p>36. Cuando se aplique una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público antes de su entrada en vigor, porque esta posibilidad esté contemplada en el texto de la misma, tal hecho debe ser objeto de revelación en los estados financieros.</p>	<p>36. When, in accordance with specific provisions in that Standard, an International Public Sector Accounting Standard is applied before its effective date, that fact should be disclosed.</p>	<p>36. Quando se aplica uma Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público antes de sua entrada em vigor, pois esta possibilidade está contemplada no texto da mesma, tal ato deve ser objeto de revelação nas demonstrações financeiras.</p>
<p>Políticas Contables</p>	<p>Accounting Policies</p>	<p>Políticas Contábeis</p>

<p>37. Es la administración de la entidad la que debe seleccionar y aplicar las políticas contables, de forma que los estados financieros cumplan con todos los requisitos establecidos en cada una de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Cuando no exista un requisito específico, la administración de la entidad debe desarrollar los procedimientos oportunos para asegurar que los estados financieros suministran información que sea:</p> <p>(a) relevante para el proceso de toma de decisiones de los usuarios; y</p> <p>(b) fiable, en el sentido de que los estados:</p> <p>(i) presentan razonablemente los resultados de las operaciones y la situación financiera de la entidad;</p> <p>(ii) reflejan la esencia económica de los sucesos y transacciones, y no meramente su forma legal;</p> <p>(iii) son neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos;</p> <p>(iv) son prudentes; y</p> <p>(v) están completos en todos sus extremos significativos.</p>	<p>37. Management should select and apply an entity's accounting policies so that the financial statements comply with all the requirements of each applicable International Public Sector Accounting Standard. Where there is no specific requirement, management should develop policies to ensure that the financial statements provide information that is:</p> <p>(a) Relevant to the decision-making needs of users; and</p> <p>b) Reliable in that they:</p> <p>(i) Represent faithfully the financial performance and financial position of the entity;</p> <p>(ii) Reflect the economic substance of events and transactions and not merely the legal form;</p> <p>(iii) Are neutral, that is, free from bias;</p> <p>(iv) Are prudent; and</p> <p>(v) Are complete in all material respects.</p>	<p>37. A administração da entidade é a que deve seleccionar e aplicar as políticas contábeis, de forma que as demonstrações financeiras cumpram com todos os requisitos estabelecidos em cada uma das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público. Quando não existir um requisito específico, a administração da entidade deve desenvolver os procedimentos oportunos para assegurar que as demonstrações financeiras proporcionem informação que seja:</p> <p>(a) relevante para o processo de tomada de decisões dos usuários; e</p> <p>(b) confiável, no sentido de que as demonstrações:</p> <p>(i) apresentem fielmente os resultados das operações e a situação financeira da entidade;</p> <p>(ii) reflitam a essência econômica dos eventos e transações, e não meramente sua forma legal;</p> <p>(iii) são neutras, ou seja, livres de influências ou inclinações;</p> <p>(iv) são prudentes; e</p> <p>(v) estão completas em todos os seus pontos significativos.</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>38. Si se puede elegir entre una o más políticas contables alternativas (tratamiento de referencia o tratamiento alternativo permitido) en una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público, la entidad debe elegir y aplicar en forma consistente una de dichas políticas, a menos que la Norma específicamente requiera o permita la clasificación de las partidas o rubros (transacciones, hechos, saldos, importes, etc.) para las cuales se va a elegir una política. Si una Norma requiere o permite clasificar separadamente los conceptos, debe seleccionarse y aplicarse consistentemente una sola política contable para cada categoría.</p>	<p><i>38. If one or more alternative accounting policies (benchmark or allowed alternative) are available under an International Public Sector Accounting Standard, an entity should choose and apply consistently one of those policies unless the Standard specifically requires or permits categorization of items (transactions, events, balances, amounts, etc.) for which policies are to be chosen. If a Standard requires or permits separate categorization of items, a single accounting policy should be selected and applied consistently to each category.</i></p>	<p>38. Se se puder escolher entre uma ou mais políticas contábeis alternativas (tratamento de referência ou tratamento alternativo permitido) em uma Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público, a entidade deve escolher e aplicar de forma consistente, uma dessas políticas, a menos que a Norma especificamente requeira ou permita a classificação dos itens (transações, eventos, saldos, importâncias, etc.) para as quais se vai escolher uma política. Se uma Norma requer ou permite classificar separadamente os conceitos, deve-se selecionar e aplicar consistentemente somente uma política contábil para cada categoria.</p>
<p>39. Una vez seleccionada la política inicial, un cambio de política contable sólo deberá hacerse de conformidad con la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 3 “Superávit/déficit neto del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables” y aplicarse a todos los elementos o categorías de los mismos según la forma especificada en el párrafo 38.</p>	<p><i>39. Once an initial policy has been selected, a change in accounting policy should only be made in accordance with International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 3, “Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies” and applied to all items or categories of items in the manner specified in paragraph 38.</i></p>	<p>39. Uma vez selecionada a política inicial, uma mudança de política contábil somente deverá ser feita conforme a Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público (NICSP) 3, “Superávit/Déficit Líquido do Exercício, Erros Fundamentais e Mudanças de Políticas Contábeis”, e aplicá-la a todos os elementos ou categorias dos mesmos, segundo a forma especificada no parágrafo 38.</p>
<p>40. Las políticas o prácticas contables son los principios, métodos, convenciones, reglas y procedimientos adoptados por la entidad en la preparación y presentación de sus estados financieros.</p>	<p><i>40. Accounting policies are the specific principles, bases, conventions, rules and practices adopted by an entity in preparing and presenting financial statements.</i></p>	<p>40. As políticas ou práticas contábeis são os princípios, métodos, convenções, regras e procedimentos adotados pela entidade na preparação e apresentação de suas demonstrações financeiras.</p>

<p>41. La calidad de la información suministrada en los estados financieros determina la utilidad de éstos para los usuarios. El párrafo 37 exige el desarrollo de políticas contables para asegurar que los estados financieros suministren información que cubra una serie de características cualitativas. El Apéndice 2 de la presente Norma resume las características cualitativas de la presentación de la información financiera.</p>	<p>41. The quality of information provided in financial statements determines the usefulness of the financial statements to users. Paragraph 37 requires the development of accounting policies to ensure that the financial statements provide information that meets a number of qualitative characteristics. Appendix 2 to this Standard summarizes the qualitative characteristics of financial reporting.</p>	<p>41. A qualidade da informação apresentada nas demonstrações financeiras determina a utilidade desta para os usuários. O parágrafo 37 exige o desenvolvimento de políticas contábeis para assegurar que os estados financeiros proporcionem informação que cubra uma série de características qualitativas. O Apêndice 2 da presente Norma resume as características qualitativas de apresentação da informação financeira.</p>
<p>42. En ausencia de una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público específica la administración de la entidad procederá a utilizar su criterio con el fin de adoptar un principio o política contable que suministre la información más útil a los usuarios de sus estados financieros. Al formar su criterio, la administración de la entidad habrá de considerar:</p> <p>(a) los requisitos e instrucciones establecidos por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público que traten temas similares o relacionados;</p> <p>(b) las definiciones, así como los requisitos de reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos ordinarios/recursos y gastos establecidos en otras publicaciones del Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (IFAC); y</p>	<p>42. In the absence of a specific International Public Sector Accounting Standard, management uses its judgment in developing an accounting policy that provides the most useful information to users of the entity's financial statements. In making this judgment, management considers:</p> <p>(a) The requirements and guidance in International Public Sector Accounting Standards dealing with similar and related issues;</p> <p>(b) The definitions, recognition and measurement criteria for assets, liabilities, revenue and expenses described in other publications of the International Federation of Accountants—Public Sector Committee; and</p>	<p>42. Na ausência de uma Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público específica, a administração da entidade poderá utilizar a seu critério um princípio ou política contábil que proporcione a informação mais útil aos usuários de suas demonstrações financeiras. Ao formar o seu critério, a administração da entidade terá que considerar:</p> <p>(a) os requisitos e instruções estabelecidos pelas Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público que tratem temas semelhantes;</p> <p>(b) as definições, assim como os requisitos de reconhecimento e medição de ativos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos em outras publicações do Comitê do Setor Público da Federação Internacional de Contadores (IFAC); e</p>

<p>(c) los pronunciamientos de otros organismos reguladores contables, así como las políticas o prácticas aceptadas en los sectores público o privado, si bien sólo en la medida en que sean coherentes con lo establecido en el apartado (a) de este párrafo. Por ejemplo, los pronunciamientos del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), incluyendo el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, las Normas Internacionales de Contabilidad y las Interpretaciones emitidas por el Comité de Interpretaciones del IASC.</p>	<p>(c) Pronouncements of other standard setting bodies and accepted public or private sector practices to the extent, but only to the extent, that these are consistent with (a) of this paragraph. For example, pronouncements of the International Accounting Standards Committee (IASC), including the "Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements," International Accounting Standards and interpretations issued by the IASC's Standing Interpretations Committee.</p>	<p>(c) as resoluções de outros órgãos reguladores contábeis, assim como as políticas ou práticas aceitas nos setores público e privado, ou seja, somente na medida em que sejam coerentes com o estabelecido na letra (a) deste parágrafo. Por exemplo, as resoluções do Comitê de Normas Internacionais de Contabilidades (IASC), incluindo o <i>Suporte para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras</i>, as Normas Internacionais de Contabilidade e as interpretações emitidas pelo Comitê de Interpretações do IASC.</p>
<p>Negocio en marcha</p>	<p>Going Concern</p>	<p>Negócio em andamento</p>
<p>43. Al preparar los estados financieros la administración de la entidad debe realizar una evaluación sobre la posibilidad de que la entidad continúe en funcionamiento. Esta evaluación deben hacerla los responsables de la preparación de los estados financieros. Los estados financieros deben prepararse a partir de la suposición de negocio en marcha, a menos que la administración de la entidad, o bien pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista una alternativa realista. Cuando la administración de la entidad, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a sucesos o condiciones que pueden aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, debe revelarlas en los estados financieros. En el caso de que los estados financieros no se preparen sobre la base del negocio en marcha, tal hecho debe ser objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que han sido elaborados y las razones por las que la entidad no puede ser considerada como un negocio en marcha.</p>	<p>43. When preparing financial statements an assessment of an entity's ability to continue as a going concern should be made. This assessment should be made by those responsible for the preparation of the financial statements. Financial statements should be prepared on a going concern basis unless there is an intention to liquidate the entity or to cease operating, or if there is no realistic alternative but to do so. When those responsible for the preparation of the financial statements are aware, in making their assessment, of material uncertainties related to events or conditions which may cast significant doubt upon the entity's ability to continue as a going concern, those uncertainties should be disclosed. When the financial statements are not prepared on a going concern basis, that fact should be disclosed, together with the basis on which the financial statements are prepared and the reason why the entity is not considered to be a going concern.</p>	<p>43. Ao preparar as demonstrações financeiras, a administração da entidade deve realizar uma avaliação sobre a possibilidade de que a entidade continue em atividade. Esta avaliação deve ser feita pelos responsáveis pela preparação das demonstrações financeiras. As demonstrações financeiras devem ser preparadas a partir da suposição de negócios em andamento, a menos que a administração da entidade pretenda liquidá-la ou cessar sua atividade, ou, então, não exista uma alternativa realista. Quando a administração da entidade realizar esta avaliação, é importante que esteja consciente da existência de questionamentos importantes, relativas a sucessos ou condições que podem gerar dúvidas significativas sobre a possibilidade de que a entidade siga funcionando normalmente, devendo revelá-las nas demonstrações financeiras. No caso de que as demonstrações financeiras não estejam baseadas nos negócios em andamento, tal ato deve ser objeto de revelação explícita, junto com as alternativas sobre as elaboradas e as razões pelas quais a entidade não pode ser considerada como um negócio em andamento.</p>

<p><i>44. Normalmente, los estados financieros se preparan en base al principio de que la entidad es un negocio en marcha que va a continuar con sus operaciones y que va a cumplir con sus obligaciones estatutarias en un futuro previsible. Al valorar si el principio de negocio en marcha resulta apropiado, la administración de la entidad tomará en cuenta toda la información que esté disponible para el futuro previsible, que debe cubrir al menos, pero no estar limitada a, los doce meses posteriores a la aprobación de los estados financieros.</i></p>	<p><i>44. Financial statements are normally prepared on the assumption that the entity is a going concern and will continue in operation and meet its statutory obligations for the foreseeable future. In assessing whether the going concern assumption is appropriate, those responsible for the preparation of the financial statements take into account all available information for the foreseeable future, which should be at least, but is not limited to, twelve months from the approval of the financial statements.</i></p>	<p>44. Normalmente, as demonstrações financeiras são preparadas baseadas em algum princípio de que a entidade é um negócio em andamento que vai continuar com suas operações e cumprir suas obrigações estatutárias num futuro prévio. Ao estimar se o princípio de negócio em andamento será apropriado, a administração da entidade tomará em conta toda a informação que está disponível para o futuro prévio, que deve cobrir, pelo menos, se não estiver limitada a algo, os doze meses seguintes a aprovação das demonstrações financeiras.</p>
<p><i>45. El grado de importancia o consideración por parte de la administración de la entidad habrá de ser variable según los casos, y las evaluaciones del principio de negocio en marcha no se hacen en función de criterios o análisis de solvencia que usualmente se aplican a las empresas comerciales. Puede haber circunstancias en que los análisis usuales de liquidez y solvencia para la evaluación del principio de negocio en marcha parezcan desfavorables, y, sin embargo, otros factores puedan indicar que la entidad es, a pesar de ello, un negocio en marcha. Por ejemplo:</i></p> <p><i>(a) al evaluar si una entidad pública es un negocio en marcha, la potestad de ésta de recaudar tasas o impuestos puede servir para que algunas entidades gubernamentales sean consideradas como negocio en marcha, aún cuando pudieran operar durante períodos prolongados con unos activos netos/patrimonio neto negativo; y</i></p>	<p><i>45. The degree of consideration depends on the facts in each case, and assessments of the going concern assumption are not predicated on the solvency test usually applied to business enterprises. There may be circumstances where the usual going concern tests of liquidity and solvency appear unfavorable, but other factors suggest that the entity is nonetheless a going concern. For example:</i></p> <p><i>(a) In assessing whether a government is a going concern, the power to levy rates or taxes may enable some entities to be considered as a going concern even though they may operate for extended periods with negative net assets/equity; and</i></p>	<p>45. O grau de importância ou consideração por parte da administração da entidade deverá ser variável segundo os casos, e as avaliações do princípio do negócio em andamento não se farão em função de critérios ou análises de solvência que usualmente se aplicam as empresas comerciais. Poderão haver circunstâncias em que as análises usuais de liquidez e solvência para a avaliação do princípio do negócio em andamento pareçam desfavoráveis, e, sem restrições, outros fatores podem indicar que a entidade é, apesar disso, um negócio em andamento. Por exemplo:</p> <p>(a) ao avaliar se uma entidade pública é um negócio em andamento, a capacidade desta de arrecadar taxas ou impostos pode servir para algumas entidades governamentais serem consideradas como negócio em andamento, desde que possam operar durante períodos prolongados com capitais próprios negativos; e</p>

<p><i>(b) en una entidad individual, para la cual una evaluación de su estado de situación financiera o balance general a la fecha de presentación de los estados financieros pudiera indicar que el principio de negocio en marcha no es procedente, pueden existir, sin embargo, convenios de financiación multianuales u otros acuerdos que aseguren la continuidad de sus operaciones.</i></p>	<p><i>(b) For an individual entity, an assessment of its statement of financial position at the reporting date may suggest that the going concern assumption is not appropriate. However, there may be multi-year funding agreements, or other arrangements, in place that will ensure the continued operation of the entity.</i></p>	<p>(b) em uma entidade individual, na avaliação de seu estado de situação financeira ou balanço no fechamento da apresentação das demonstrações financeiras, poderá indicar que o princípio do negócio em andamento não é procedente, podendo existir, sem restrições, convênios de financiamentos de longo prazo ou outros acordos que assegurem a continuidade das suas operações.</p>
<p><i>46. La determinación de si el principio de negocio en marcha es apropiado es especialmente importante para las entidades individuales, en lugar de para el gobierno en su conjunto. En el caso de las entidades individuales, al evaluarse si el principio de negocio en marcha es procedente, puede ser necesario que los responsables de la preparación de los estados financieros tomen en consideración una amplia gama de factores en torno al rendimiento actual y el previsto, las reestructuraciones potenciales y las anunciadas respecto a las unidades organizativas, estimaciones de ingresos ordinarios/recursos públicos o posibilidades de financiación gubernamental continua y fuentes potenciales alternativas de financiación, antes de que consideren pertinente concluir en que el supuesto de negocio en marcha es apropiado.</i></p>	<p><i>46. The determination of whether the going concern assumption is appropriate is primarily relevant for individual entities rather than for a government as a whole. For individual entities, in assessing whether the going concern basis is appropriate, those responsible for the preparation of the financial statements may need to consider a wide range of factors surrounding current and expected performance, potential and announced restructurings of organizational units, estimates of revenue or the likelihood of continued government funding, and potential sources of replacement financing before it is appropriate to conclude that the going concern assumption is appropriate.</i></p>	<p>46. A determinação de se o princípio do negócio em andamento é apropriado é especialmente importante para as entidades individuais, ao invés de para o governo em seu conjunto. No caso das entidades individuais, ao avaliar se o princípio do negócio em andamento é procedente, pode ser necessário que os responsáveis pela preparação das demonstrações financeiras tomem em consideração uma ampla gama de fatores em torno do rendimento atual e do previsto, as reestruturações potenciais e as anunciadas a respeito das unidades organizativas, estimações de receitas/recursos públicos ou possibilidades de financiamento governamental contínuo e fontes potenciais alternativas de financiamento, antes de considerar pertinente concluir que a suposição do negócio em andamento é apropriada.</p>
<p>Uniformidad en la Presentación</p>	<p>Consistency of Presentation</p>	<p>Consistência da apresentação</p>

<p>47. La presentación y clasificación de las partidas (o rubros) en los estados financieros deben ser conservadas de un periodo a otro a menos que:</p> <p>(a) se produzca un cambio en la naturaleza de las operaciones de la entidad, o una revisión de la presentación de sus estados financieros, que demuestre que el cambio va a dar lugar a una presentación más apropiada de los sucesos o transacciones; o bien</p> <p>(b) sea obligado realizar el cambio, por la aparición de una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público.</p>	<p><i>47. The presentation and classification of items in the financial statements should be retained from one period to the next unless:</i></p> <p><i>(a) A significant change in the nature of the operations of the entity or a review of its financial statement presentation demonstrates that the change will result in a more appropriate presentation of events or transactions; or</i></p> <p><i>(b) A change in presentation is required by an International Public Sector Accounting Standard.</i></p>	<p>47. A apresentação e classificação de itens nas demonstrações financeiras deve ser retida de um período para outro, a menos que:</p> <p>(a) seja aparente, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das respectivas demonstrações financeiras, que outra apresentação ou classificação seria mais apropriada para o resultado ou relatório; ou</p> <p>(b) uma Norma ou Interpretação exija uma alteração na apresentação.</p>
<p>48. Una adquisición o disposición importante de activos en la entidad, o una reconsideración de la forma de presentar los estados financieros, puede aconsejar que éstos deban presentarse de forma diferente. Por ejemplo, puede ocurrir que una entidad se deshaga de una entidad financiera que ha sido una de sus más importantes entidades controladas y que la actividad principal del resto de la entidad económica sea prestar servicios de administración o realizar actividades de carácter consultivo. En este caso, presentar los estados financieros en base a las actividades principales de la entidad económica como si ésta siguiera siendo una institución financiera, resultaría improcedente para la nueva entidad económica.</p>	<p><i>48. A significant acquisition or disposal, or a review of the financial statement presentation, might suggest that the financial statements should be presented differently. For example, an entity may dispose of a savings bank that represents one of its most significant controlled entities and the remaining economic entity conducts mainly administrative and policy advice services. In this case, the presentation of the financial statements based on the principal activities of the economic entity as a financial institution is unlikely to be relevant for the new economic entity.</i></p>	<p>48. Uma aquisição ou alienação significativa, ou uma revisão da apresentação das demonstrações financeiras, poderão sugerir que as demonstrações financeiras devam ser apresentadas diferentemente. Por exemplo, pode ocorrer que uma entidade se desfaça de uma entidade financeira que tenha sido uma de suas mais importantes entidades controladas e que a atividade principal do restante da entidade econômica seja prestar serviços de administração ou realizar atividades de caráter consultivo. Neste caso, a apresentação das demonstrações financeiras baseadas nas atividades principais da entidade econômica como se esta continuasse sendo uma instituição financeira, seria improcedente para a nova entidade econômica.</p>

<p>49. La entidad sólo deberá cambiar la presentación de sus estados financieros cuando sea probable que la estructura modificada vaya a continuar o cuando la ventaja de una presentación alternativa sea clara. Cuando lleve a cabo tales cambios de presentación, la entidad reclasificará su información comparativa según lo establecido en el párrafo 62. Cuando una entidad haya adoptado las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, se permitirá un cambio en la presentación, para facilitar el cumplimiento de los requisitos del propio país en la medida en que la presentación modificada sea consistente con los requisitos de la presente Norma.</p>	<p>49. Only if the revised structure is likely to continue, or if the benefit of an alternative presentation is clear, should an entity change the presentation of its financial statements. When such changes in presentation are made, an entity reclassifies its comparative information in accordance with paragraph 62. Where an entity has adopted International Public Sector Accounting Standards, a change in presentation to comply with national requirements is permitted as long as the revised presentation is consistent with the requirements of this Standard.</p>	<p>49. A entidade somente deverá modificar a apresentação de suas demonstrações financeiras quando for provável que a estrutura modificada irá continuar ou quando a vantagem de uma apresentação alternativa seja clara. Quando utilizar tais modificações de apresentação, a entidade reclasificará sua informação comparativa segundo o estabelecido no parágrafo 62. Quando uma entidade adotar as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, será permitida uma modificação na apresentação, para facilitar o cumprimento dos requisitos do próprio país na medida em que a apresentação modificada seja coerente com os requisitos da presente Norma.</p>
<p>Importancia relativa y agrupación de datos</p>	<p>Materiality and Aggregation</p>	<p>Materialidade e agregação</p>
<p>50. Los conceptos importantes en virtud de su naturaleza, deberán presentarse por separado en los estados financieros. Los conceptos materiales en virtud de su magnitud, pero que sean de la misma naturaleza, podrán agruparse. Las partidas (o rubros) de importes no significativos deberán aparecer agrupadas con otras de similar naturaleza o función.</p>	<p>50. Items that are material by virtue of their nature should be presented separately in the financial statements. Items that are material by virtue of their size but which have the same nature may be aggregated. Immaterial amounts should be aggregated with amounts of a similar nature or function and need not be presented separately.</p>	<p>50. Cada classe material de itens semelhantes deve ser apresentada separadamente nas demonstrações financeiras. Os itens de natureza ou função dissemelhante devem ser apresentados separadamente, a menos que sejam imateriais.</p>

<p>51. Los estados financieros son el producto que se obtiene del procesamiento de grandes cantidades de transacciones, las cuales se estructuran y agregan en grupos de acuerdo con su naturaleza y función. La fase final del proceso de agrupación y clasificación consiste en la presentación de datos condensados y agrupados, que constituyen el contenido de las partidas (o rubros), ya aparezcan éstas en el cuerpo principal de los estados financieros o en las notas. Si una partida (rubro) concreta no resulta significativa individualmente, se agregará con otras partidas (o rubros), ya sea en los estados principales o en notas. Una partida (rubro) que no tenga la suficiente importancia como para requerir presentación separada en el cuerpo principal de los estados financieros, puede sin embargo tenerla para ser presentada por separado en las notas a los mismos.</p>	<p>51. Financial statements result from processing large quantities of transactions that are structured by being aggregated into groups according to their nature or function. The final stage in the process of aggregation and classification is the presentation of condensed and classified data that form line items either on the face of the financial statements or in the notes. If a line item is not individually material, it is aggregated with other items either on the face of the financial statements or in the notes. An item that is not sufficiently material to warrant separate presentation on the face of the financial statements may nevertheless be sufficiently material that it should be presented separately in the notes.</p>	<p>51. As demonstrações financeiras resultam de um processamento de grandes números de transações ou outros acontecimentos que são agregados em classes de acordo com sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam linhas de itens na face das demonstrações financeiras ou nas notas. Se uma linha de item não for individualmente material, ela é agregada a outros itens, seja na face dessas demonstrações, seja nas notas. Um item que não seja suficientemente material para justificar sua apresentação separada na face dessas demonstrações pode, porém, ser suficientemente material para que seja apresentado separadamente nas notas anexas.</p>
<p>52. En este contexto, la información tendrá importancia relativa o materialidad si su omisión pudiera tener influencia en la toma de decisiones, evaluación de la asignación y gestión de los recursos, y el rendimiento de la entidad que los usuarios tomen a partir de los estados financieros. La importancia relativa depende del importe y naturaleza de la partida (rubro), según las circunstancias particulares en que se ha producido esta omisión. Al decidir si una partida (o rubro) individual, o un conjunto de ellas, resultan de importancia relativa, habrá que evaluar conjuntamente la naturaleza y el tamaño de la partida (rubro) en cuestión. En función de las circunstancias, el factor más significativo puede ser la naturaleza o el importe. Por ejemplo, en el caso de los ingresos ordinarios/recursos, los elementos individuales que tengan la misma naturaleza o función se agregan incluso si los importes individuales son elevados. No obstante, las partidas (o rubros) de gran importe que difieren en su naturaleza o función serán objeto de presentación por separado.</p>	<p>52. In this context, information is material if its non-disclosure could influence the decision-making and evaluations of users about the allocation and stewardship of resources, and the performance of the entity, made on the basis of the financial statements. Materiality depends on the size and nature of the item judged in the particular circumstances of its omission. In deciding whether an item or an aggregate of items is material, the size and nature of the item are evaluated together. Depending on the circumstances, either the size or the nature of the item could be the determining factor. For example, individual revenues or receipts with the same nature and function are aggregated even if the individual amounts are large. However, large items which differ in nature or function are presented separately.</p>	<p>52. No contexto, a informação terá importância relativa ou materialidade se sua omissão influenciar a tomada de decisões, avaliação econômica e gestão dos recursos, e o rendimento da entidade, que os usuários tomem a partir das demonstrações financeiras. A importância relativa depende do montante e da natureza do item, segundo as circunstâncias particulares em que se tenha produzido esta omissão. Ao decidir se um ou mais itens resultam de importância relativa, deve-se avaliar conjuntamente a natureza e o tamanho deste item em questão. Em função das circunstâncias, o fator mais significativo pode ser a natureza ou o montante. Por exemplo, no caso dos rendimentos, os elementos individuais que tenham a mesma natureza ou função se agregam inclusive se os montantes individuais são elevados. Não obstante, os itens de grande importância que diferem em sua natureza ou função serão objeto de apresentação em separado.</p>

<p>53. El requisito de la importancia relativa implica que no es necesario cumplir lo previsto en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público sobre presentación, siempre que la información correspondiente resulte poco significativa.</p>	<p>53. The principle of materiality provides that the specific disclosure requirements of International Public Sector Accounting Standards need not be met if the resulting information is not material.</p>	<p>53. O requisito da importância específica implica que não é necessário cumprir o previsto nas Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público sobre apresentação, sempre que a informação correspondente for pouco significativa.</p>
<p>Compensación</p>	<p>Offsetting</p>	<p>Compensação</p>
<p>54. No se deben compensar activos con pasivos, salvo cuando la compensación sea exigida o esté permitida por alguna Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público.</p>	<p>54. Assets and liabilities should not be offset except when offsetting is required or permitted by another International Public Sector Accounting Standard.</p>	<p>54. Os ativos e passivos não devem ser compensados, exceto quando tal for exigido ou permitido por alguma Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público.</p>
<p>55. Las partidas (o rubros) de ingreso ordinario/recurso y gasto no deben compensarse entre sí, salvo cuando, y sólo cuando:</p> <p>(a) una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público así lo exija o lo permita; o</p> <p>(b) las ganancias, las pérdidas, y los gastos correspondientes, surgidos de la misma transacción o suceso, o bien de un conjunto similar de ellos, no resulten individualmente significativas. Tales importes deben agregarse siguiendo las directrices dadas en el párrafo 50.</p>	<p>55. Items of revenue and expense should not be offset except when, and only when:</p> <p>(a) An International Public Sector Accounting Standard requires or permits it; or</p> <p>(b) Gains, losses and related expenses arising from the same or similar transactions and other events are not material. Such amounts should be aggregated in accordance with paragraph 50.</p>	<p>55. Os itens de rendimento e gastos não devem compensar-se entre si, exceto quando e, somente quando:</p> <p>(a) uma Norma Internacional de Contabilidade assim exija ou permita; ou</p> <p>(b) os lucros, os prejuízos e os gastos correspondentes, surgidos da mesma transação ou evento, ou de ambos, não resultem relevância individuais. Tais montantes devem agregar-se conforme as diretrizes constantes do parágrafo 50.</p>

<p>56. Es importante que tanto las partidas de activo y pasivo, como las de gastos e ingresos ordinarios/recursos, cuando sean de importancia relativa, se presenten por separado. La compensación de partidas (o rubros), que se efectúe en el estado de rendimiento financiero o en el estado de situación financiera o balance general, resta capacidad a los usuarios para comprender las transacciones realizadas por la entidad y para evaluar sus flujos futuros de efectivo, excepto en el caso de que refleje exactamente la naturaleza auténtica de la transacción o suceso en cuestión. La presentación de los activos netos de correcciones valorativas, como por ejemplo cuando se presentan los inventarios netos de las disminuciones de valor por obsolescencia y las deudas de clientes netas de las disminuciones de valor por deudas incobrables, no constituye un caso de compensación de partidas (o rubros).</p>	<p>56. It is important that both assets and liabilities, and revenue and expenses, when material, are reported separately. Offsetting in either the statement of financial performance or the statement of financial position, except when offsetting reflects the substance of the transaction or event, detracts from the ability of users to understand the transactions undertaken and to assess the future cash flows of the entity. The reporting of assets net of valuation allowances, for example obsolescence allowances on inventories and doubtful debts allowances on receivables, is not offsetting.</p>	<p>56. É importante que os ativos e passivos, e os rendimentos e gastos, sejam separadamente relatados. A compensação quer na demonstração de resultados, quer no balanço, exceto quando a mesma reflita a substância da transação ou outro acontecimento, deteriora a capacidade dos usuários de compreender as transações, outros acontecimentos e condições que tenham ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa. A medição dos ativos líquidos de abatimentos de valorização, como por exemplo os abatimentos de obsolescência nos inventários e abatimentos de dívidas duvidosas nas contas a receber, não é compensação.</p>
<p>57. Los ingresos ordinarios/recursos provenientes de transacciones con contraprestación, se valoran según el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales y bonificaciones por volumen de venta que sean practicadas por la entidad. Las entidades llevan a cabo, en el curso normal de sus operaciones, otras transacciones que no generan ingresos ordinarios/recursos o que son accesorias respecto a las actividades que generan los ingresos ordinarios/recursos más importantes. Los resultados de tales transacciones se presentarán compensando los ingresos ordinarios/recursos con los gastos que genere la misma operación, siempre que este tipo de presentación refleje la naturaleza auténtica de la transacción. Por ejemplo:</p>	<p>57. Revenue relating to exchange transactions is measured at the fair value of consideration received or receivable, taking into account the amount of any trade discounts and volume rebates allowed by the entity. An entity undertakes, in the course of its ordinary activities, other transactions which do not generate revenue but which are incidental to the main revenue generating activities. The results of such transactions are presented, when this presentation reflects the substance of the transaction or event, by netting any revenue with related expenses arising on the same transaction. For example:</p>	<p>57. Os rendimentos provenientes de transações com permutação, são mensurados pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber, tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos de volume concedidos pela entidade. Uma entidade empreende, no decurso de suas atividades ordinárias, outras transações que não geram rendimentos mas que são inerentes as principais atividades que geram rendimentos. Os resultados de tais transações são apresentados, quando esta apresentação reflita a substância da transação ou outro acontecimento, compensando qualquer rendimento com os gastos relacionados resultantes da mesma transação. Por exemplo:</p>

<p>(a) las pérdidas y ganancias por la disposición de activos no circulantes, entre los que se encuentran las inversiones financieras y los activos no corrientes de la explotación, se suelen presentar netas, deduciendo, del importe recibido por la disposición, el valor contable del activo y los gastos relacionados con la operación;</p> <p>(b) los gastos que hayan sido reembolsados a la entidad como consecuencia de un acuerdo contractual con terceros (por ejemplo un contrato de subarriendo), se presentarán compensándolos con los reembolsos efectivamente recibidos; y</p> <p>(c) las partidas (o rubros) extraordinarias pueden presentarse netas de los impuestos correspondientes y de la parte que corresponde a intereses minoritarios, mostrando las cantidades brutas por medio de notas.</p>	<p>(a) Gains and losses on the disposal of non-current assets, including investments and operating assets, are reported by deducting from the proceeds on disposal the carrying amount of the asset and related selling expenses;</p> <p>(b) Expenses that are reimbursed under a contractual arrangement with a third party (for example, a sub-letting agreement) are netted against the related reimbursement; and</p> <p>(c) Extraordinary items may be presented net of related taxation and minority interest, where appropriate, with the gross amounts shown in the notes.</p>	<p>(a) os ganhos e perdas na alienação de ativos não correntes, incluindo investimentos e ativos operacionais, são relatados ao deduzir dos proventos da alienação a quantia escriturada do ativo e gastos de venda relacionados;</p> <p>(b) os dispêndios reembolsados a uma entidade como consequência de um acordo contratual com terceiros (por exemplo, um acordo de garantia de fornecedor) podem ser compensados com o reembolso relacionado; e</p> <p>(c) os itens extraordinários podem ser compensados como líquido dos impostos correspondentes e da parte que corresponde a interesses minoritários, mostrando as quantidades brutas por meio de notas.</p>
<p>58. Además de lo anterior, las pérdidas y ganancias que procedan de un grupo de transacciones similares, se presentarán compensando los importes correspondientes, como sucede por ejemplo en el caso de diferencias de cambio en moneda extranjera, o bien en el caso de pérdidas y ganancias derivadas de instrumentos financieros mantenidos para negociar con ellos. Sin embargo, se procederá a presentar tales pérdidas y ganancias de forma separada, si su cuantía, naturaleza o incidencia son tales que es necesario informar por separado conforme a la NICSP 3.</p>	<p>58. In addition, gains and losses arising from a group of similar transactions are reported on a net basis, for example foreign exchange gains and losses and gains and losses arising on financial instruments held for trading purposes. Such gains and losses are, however, reported separately if their size, nature or incidence is such that separate disclosure is required by IPSAS 3.</p>	<p>58. Adicionalmente, os ganhos e perdas provenientes de um grupo de transações semelhantes são relatados numa base líquida, como acontece, por exemplo, com os ganhos e perdas de diferenças cambiais ou ganhos e perdas provenientes de instrumentos financeiros detidos para negociação. Entretanto, estes ganhos e perdas serão apresentados separadamente, se seu volume, natureza ou incidência são tais que é necessário informá-los conforme a NICSP 3.</p>
<p>59. La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 2 Estado de Flujo de Efectivo se ocupa de la compensación de flujos de efectivo.</p>	<p>59. The offsetting of cash flows is dealt with in IPSAS 2, "Cash Flow Statements."</p>	<p>59. A Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público NICSP 2 Demonstrações de Fluxo de Caixa trata da compensação dos fluxos de caixa.</p>

Información Comparativa	Comparative Information	Informação comparativa
<p>60. A menos que una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público permita o exija otra cosa, la información comparativa, respecto del período anterior, debe presentarse para toda clase de información cuantitativa incluida en los estados financieros. Los datos comparativos deben incluirse también en la información de tipo descriptivo y narrativo, siempre que ello sea relevante para la adecuada comprensión de los estados financieros del período corriente.</p>	<p>60. Unless an International Public Sector Accounting Standard permits or requires otherwise, comparative information should be disclosed in respect of the previous period for all numerical information in the financial statements, except in respect of the financial statements for the reporting period to which this Standard is first applied. Comparative information should be included in narrative and descriptive information when it is relevant to an understanding of the current period's financial statements.</p>	<p>60. A menos que uma Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público permita ou exija de outra forma, a informação comparativa deve ser divulgada com respeito ao período anterior para todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras. A informação comparativa deve ser incluída para a informação narrativa e descritiva quando for relevante para uma compreensão das demonstrações financeiras do período corrente.</p>
<p>61. En algunos casos, la información de tipo narrativo que se ha suministrado en los estados financieros de los periodos anteriores continúa siendo relevante en el periodo corriente. Por ejemplo, los detalles de un pleito legal, cuyo resultado era incierto en la última fecha de presentación, y sigue todavía pendiente de resolución, se revelan en el ejercicio corriente. Para los usuarios es útil conocer que la incertidumbre ya existía en la última fecha de presentación de información financiera y qué medidas se han tomado durante el ejercicio para tratar de resolverla.</p>	<p>61. In some cases narrative information provided in the financial statements for the previous period(s) continues to be relevant in the current period. For example, details of a legal dispute, the outcome of which was uncertain at the last reporting date and is yet to be resolved, are disclosed in the current period. Users benefit from knowing that the uncertainty existed at the last reporting date, and the steps that have been taken during the period to resolve the uncertainty.</p>	<p>61. Em alguns casos, a informação narrativa proporcionada nas demonstrações financeiras relativas aos períodos anteriores continua a ser relevante no período corrente. Por exemplo, os detalhes de uma disputa legal, cujo desfecho era incerto à data do último balanço e ainda está para ser resolvida, são divulgados no período corrente. Para os usuários é útil saber que a incerteza já existia à data do último balanço e que medidas foram tomadas durante o exercício para resolvê-la.</p>

<p>62. Cuando se modifica la forma de presentación o la clasificación de las partidas (o rubros) en los estados financieros, y con el fin de preservar la comparabilidad con la información del periodo actual, también se deben modificar los importes correspondientes a la información comparativa, a menos que resulte imposible hacerlo. En estos casos se debe presentar información respecto a la naturaleza, importes y razones que avalan la modificación efectuada. Siempre que sea imposible reclasificar los importes de la información comparativa, la entidad debe informar acerca de los motivos para no llevar a cabo la reclasificación, así como sobre la naturaleza de los cambios que habrían sido practicados si la información se hubiera presentado debidamente reclasificada.</p>	<p>62. When the presentation or classification of items in the financial statements is amended, comparative amounts should be reclassified, unless it is impracticable to do so, to ensure comparability with the current period, and the nature, amount of, and reason for any reclassification should be disclosed. When it is impracticable to reclassify comparative amounts, an entity should disclose the reason for not reclassifying and the nature of the changes that would have been made if amounts were reclassified.</p>	<p>62. Quando a apresentação e classificação de itens das demonstrações financeiras forem modificadas, com o fim de preservar a comparação da informação do período atual, também se deve modificar as quantias comparativas, a menos que a reclassificação seja impraticável. Nestes casos, uma entidade deve divulgar a natureza, a quantia e as razões para a reclassificação. Sempre que for impraticável a reclassificação, uma entidade deve divulgar a razão para não reclasificar as quantias e a natureza dos ajustamentos que teriam sido feitos se as quantias tivessem sido reclassificadas.</p>
<p>63. Pueden existir circunstancias en las que sea imposible reclasificar la información de periodos anteriores, para conseguir la comparabilidad con las cifras del ejercicio actual. Por ejemplo, algunos datos pueden haber sido calculados, en periodos anteriores, de forma que no permitan ser reclasificados y, por tanto, no sea posible calcular los datos comparativos necesarios. En tales circunstancias, se revelará la naturaleza de los ajustes que deberían haberse efectuado. La NICSP 3 trata específicamente sobre los ajustes a realizar en la información comparativa, en el caso de haber llevado a cabo un cambio en las políticas contables con aplicación retrospectiva.</p>	<p>63. Circumstances may exist when it is impracticable to reclassify comparative information to achieve comparability with the current period. For example, data may not have been collected in the previous period(s) in a way which allows reclassification, and it may not be practicable to recreate the information. In such circumstances, the nature of the adjustments to comparative amounts that would have been made are disclosed. IPSAS 3 contains guidance on the adjustments required to comparative information following a change in accounting policy that is applied retrospectively.</p>	<p>63. Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável reclasificar informação comparativa para um período em particular para conseguir comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, algumas informações podem ter sido calculadas em períodos anteriores de forma que não permitam a reclassificação e, portanto, não seja possível calcular os dados comparativos necessários. Em tais circunstâncias, deverá ser revelada a natureza dos ajustes que deveriam ser efetuados. A NICSP 3 trata especificamente sobre os ajustes a realizar na informação comparativa, no caso de ter sido feita uma mudança nas políticas contábeis com aplicação retrospectiva.</p>
<p>Estructura y contenido Introducción</p>	<p>Structure and Content Introduction</p>	<p>Estrutura e Conteúdo Introdução</p>

<p>64. Esta Norma exige que determinadas partidas (o rubros) se presenten en el cuerpo principal de los estados financieros, mientras que otras pueden incluirse en los estados principales o en las notas, a la vez que establece, en el Apéndice que sigue a la Norma, los formatos recomendados, para que la entidad pueda escoger el que sea más apropiado según sus circunstancias.</p>	<p>64. This Standard requires certain disclosures on the face of the financial statements, requires other line items to be disclosed either on the face of the financial statements or in the notes, and sets out recommended formats as an appendix to the Standard which an entity may follow as appropriate in its own circumstances.</p>	<p>64. Esta Norma exige determinadas divulgações na face das demonstrações financeiras e exige divulgação de outras linhas de itens ou na face dessas demonstrações ou nas notas, uma vez que estabelece, no Apêndice que acompanha esta Norma, os formatos recomendados para que a entidade possa escolher aquela que seja mais apropriada segundo suas circunstâncias.</p>
<p>65. En esta Norma se utiliza el término presentación en su más amplio sentido, incluyendo en él tanto la información que se encuentra en el cuerpo principal de los estados financieros como la que se desarrolla en las notas a los mismos. Las obligaciones de presentación e información a revelar, exigidas por otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, se cumplirán de acuerdo con los requisitos de cada Norma en particular. A no ser que en la Norma correspondiente se especifique lo contrario, tales informaciones se incluirán, indistintamente, ya sea en el cuerpo principal del estado financiero relevante o en las notas.</p>	<p>65. This Standard uses the term disclosure in a broad sense, encompassing items presented on the face of each financial statement as well as in the notes to the financial statements. Disclosures required by other International Public Sector Accounting Standards are made in accordance with the requirements of those Standards. Unless this or another Standard specifies to the contrary, such disclosures are made either on the face of the relevant financial statement or in the notes.</p>	<p>65. Esta Norma utiliza, por vezes, o termo “divulgação” num sentido amplo, englobando itens apresentados na face das demonstrações financeiras, assim como nas notas. As divulgações exigidas por outras Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público serão cumpridas de acordo com os requisitos de cada Norma em particular. A menos que seja especificado em contrário noutra parte desta Norma, ou noutra Norma ou Interpretação, tais divulgações são feitas ou na face das demonstrações financeiras ou nas suas notas.</p>
<p>Identificación de los Estados Financieros</p>	<p>Identification of Financial Statements</p>	<p>Identificação das demonstrações financeiras</p>
<p>66. Los estados financieros deben ser objeto de una identificación clara, y en su caso perfectamente diferenciados de cualquier otra información publicada en el mismo documento emitido por la entidad.</p>	<p>66. Financial statements should be clearly identified and distinguished from other information in the same published document.</p>	<p>66. As demonstrações financeiras devem ser identificadas claramente e distinguidas de outra informação no mesmo documento publicado pela entidade.</p>

<p>67. Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público se aplican sólo a los estados financieros, y no afectan al resto de la información presentada en el informe anual o en otro documento similar. Por tanto, es importante que los usuarios sean capaces de distinguir la información que se prepara utilizando estas Normas, de cualquier otra clase de información que pueda ser útil para sus fines pero que no es objeto de las mismas.</p>	<p>67. <i>International Public Sector Accounting Standards apply only to the financial statements, and not to other information presented in an annual report or other document. Therefore, it is important that users are able to distinguish information that is prepared using International Public Sector Accounting Standards from other information which may be useful to users but is not the subject of Standards.</i></p>	<p>67. As Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público aplicam-se apenas as demonstrações financeiras, e não afetam o restante das informações divulgadas no relatório anual ou em outro documento similar. Portanto, é importante que os usuários sejam capazes de distinguir a informação que prepara utilizando estas Normas, de qualquer outra classe de informação que possa ser útil para seus fins, mas que não é objetivo das mesmas.</p>
<p>68. Cada uno de los componentes de los estados financieros debe quedar claramente identificado. Además, los datos que a continuación se señalan han de ser consignados en lugar destacado, y se repetirán cuantas veces sea necesario para una correcta comprensión de la información presentada:</p> <p>(a) Nombre, u otro tipo de identificación, de la entidad que presenta la información;</p> <p>(b) indicación acerca de si los estados financieros corresponden a una entidad o a un grupo de entidades;</p> <p>(c) la fecha de presentación o ejercicio que cubren los estados financieros, según resulte apropiado en función de la naturaleza del mismo;</p> <p>(d) la moneda en la que se presenta la información; y</p> <p>(e) el nivel de precisión utilizado en la presentación de las cifras de los estados financieros (millones, miles, etc.).</p>	<p>68. Each component of the financial statements should be clearly identified. In addition, the following information should be prominently displayed, and repeated when it is necessary for a proper understanding of the information presented:</p> <p>(a) The name of the reporting entity or other means of identification;</p> <p>(b) Whether the financial statements cover the individual entity or the economic entity;</p> <p>(c) The reporting date or the period covered by the financial statements, whichever is appropriate to the related component of the financial statements;</p> <p>(d) The reporting currency; and</p> <p>(e) The level of precision used in the presentation of figures in the financial statements.</p>	<p>68. Cada componente das demonstrações financeiras deve ser identificado claramente. Além disso, a informação seguinte deve ser mostrada de forma proeminente e repetida quando for necessário para a devida compreensão da informação apresentada:</p> <p>(a) o nome da entidade que relata ou outros meios de identificação;</p> <p>(b) se as demonstrações financeiras abrangem a entidade individual ou um grupo de entidades;</p> <p>(c) a data das demonstrações financeiras ou o período abrangido, conforme o que for apropriado para esse componente;</p> <p>(d) a moeda em que se apresenta a informação; e</p> <p>(e) o nível de arredondamento utilizado na apresentação de quantias das demonstrações financeiras (milhões, milhares, etc.).</p>

<p>69. Los requisitos exigidos en el párrafo 68, se cumplen, normalmente, mediante la información que se suministra en las cabeceras de las páginas y en los encabezados de las columnas de cada página de los estados financieros. Se hace necesaria la utilización de juicios al determinar la mejor manera de presentar esta información. Por ejemplo, cuando los estados financieros se leen electrónicamente, no están separados en páginas convencionales, de forma que los anteriores elementos informativos se incluyen entre las cifras con la suficiente frecuencia como para asegurar una comprensión apropiada de la información que se suministra.</p>	<p>69. The requirements in paragraph 68 are normally met by presenting page headings and abbreviated column headings on each page of the financial statements. Judgment is required in determining the best way of presenting such information. For example, when the financial statements are read electronically, separate pages may not be used; the above items are then presented frequently enough to ensure a proper understanding of the information given.</p>	<p>69. Os requisitos exigidos no parágrafo 68, são normalmente satisfeitos pela apresentação de títulos de página e títulos de colunas abreviados em cada página das demonstrações financeiras. Na determinação da melhor forma de apresentar tal informação, é necessário ajuizar. Por exemplo, quando as demonstrações financeiras são apresentadas eletronicamente, nem sempre são usadas páginas separadas; os itens acima são então apresentados com bastante frequência para assegurar uma devida compreensão da informação incluída nas demonstrações financeiras.</p>
<p>70. A menudo, los estados financieros resultan más comprensibles presentando las cifras en miles o millones de unidades monetarias. Esto es aceptable en la medida en que se informe sobre el nivel de precisión de las cifras, y siempre que no se pierda información relevante por hacerlo.</p>	<p>70. Financial statements are often made more understandable by presenting information in thousands or millions of units of the reporting currency. This is acceptable as long as the level of precision in presentation is disclosed and relevant information is not lost.</p>	<p>70. Resumidamente, as demonstrações financeiras tornam-se mais compreensíveis pela apresentação de informação em milhares ou milhões de unidades da moeda de apresentação. Isto é aceitável desde que o nível de arredondamento na apresentação seja divulgado e não seja omitida informação material.</p>
<p>Periodo sobre el cual se informa</p>	<p>Reporting Period</p>	<p>Período de Relato</p>
<p>71. Los estados financieros deben ser objeto de presentación con una periodicidad que, como mínimo, ha de ser anual. Cuando, por circunstancias excepcionales, cambie la fecha de los estados financieros de una entidad y presente estados financieros para un periodo mayor o menor de un año, la entidad debe informar del periodo concreto cubierto por los estados financieros, y además de:</p>	<p>71. Financial statements should be presented at least annually. When, in exceptional circumstances, an entity's reporting date changes and annual financial statements are presented for a period longer or shorter than one year, an entity should disclose, in addition to the period covered by the financial statements:</p>	<p>71. As demonstrações financeiras devem ser apresentadas, pelo menos, anualmente. Quando, por circunstâncias extraordinárias, se altera a data de apresentação e as demonstrações financeiras são divulgadas num período mais curto ou mais longo do que um ano, uma entidade deve informar, além do período abrangido pelas demonstrações financeiras:</p>

<p>(a) la razón por la que se utiliza un periodo diferente del anual; y</p> <p>(b) el hecho de que las cifra comparativas para algunos estados financieros, como el Estado de rendimiento financiero, Cambios en los Activos netos/patrimonio neto, el Estado de Flujos de Efectivo, así como en las notas correspondientes, no son comparables a las del periodo corriente.</p>	<p>(a) The reason for a period other than one year being used; and</p> <p>(b) The fact that comparative amounts for certain statements such as the statement of financial performance, changes in net assets/equity, cash flows and related notes are not comparable.</p>	<p>(a) a razão para usar um período mais longo ou mais curto; e</p> <p>(b) o fato de que não são inteiramente comparáveis quantias comparativas da demonstração de resultados, da demonstração de alterações no capital próprio, da demonstração de fluxos de caixa e das notas relacionadas.</p>
<p>72. En circunstancias excepcionales, la entidad puede verse obligada a, o puede decidir, cambiar la fecha de presentación de sus estados financieros, por ejemplo, para conseguir una mayor coincidencia entre su ciclo de presentación y su ciclo presupuestario. En tal circunstancia, es importante que los usuarios sean conscientes de que los importes ofrecidos para el periodo corriente y los anteriores no resultan comparables, así como de los motivos por los que se ha producido este cambio en la fecha de presentación de sus estados financieros.</p>	<p>72. In exceptional circumstances an entity may be required to, or decide to, change its reporting date, for example in order to align the reporting cycle more closely with the budgeting cycle. When this is the case, it is important that users are aware that the amounts shown for the current period and comparative amounts are not comparable and that the reason for the change in reporting date is disclosed. A further example is where, in making the transition from cash to accrual accounting, an entity changes the reporting date for entities within the economic entity to enable the preparation of consolidated financial statements.</p>	<p>72. Em circunstâncias excepcionais, a entidade pode ver-se obrigada a, ou pode decidir, mudar a data de apresentação de suas demonstrações financeiras, por exemplo, para conseguir uma maior coincidência entre seu ciclo de divulgação e seu ciclo orçamentário. Em tal circunstância, é importante que os usuários sejam conscientes de que as quantias apresentadas para o período corrente e os anteriores não são comparáveis, assim como os motivos pelos quais tenha acontecido esta mudança na data de apresentação de suas demonstrações financeiras.</p>
<p>73. Normalmente, los estados financieros se preparan uniformemente, cubriendo intervalos anuales. No obstante, determinadas entidades prefieren informar, por razones prácticas, sobre intervalos diferentes de tiempo, por ejemplo utilizando ejercicios de 52 semanas. Esta Norma no excluye tal práctica, ya que los estados financieros resultantes es poco probable que difieran, de forma significativa, de los que se hubieran presentado para el año completo.</p>	<p>73. Normally, financial statements are consistently prepared covering a one year period. However, some entities prefer to report, for example, for a 52 week period for practical reasons. This Standard does not preclude this practice, as the resulting financial statements are unlikely to be materially different to those that would be presented for one year.</p>	<p>73. Normalmente, as demonstrações financeiras são consistentemente preparadas abrangendo um período de um ano. Porém, por razões práticas, algumas entidades preferem relatar, por exemplo, para um período de 52 semanas. Esta Norma não impede esta prática, uma vez que as demonstrações financeiras resultantes provavelmente não seriam materialmente diferentes das que seriam apresentadas para um período de um ano.</p>
<p>Oportunidad</p>	<p>Timeliness</p>	<p>Oportunidade</p>

<p>74. La utilidad de los estados financieros se ve perjudicada si éstos no se ponen a disposición de los usuarios dentro de un periodo razonable de tiempo, tras la fecha de presentación del periodo sobre el que se informa. La entidad debe estar en posición de emitir sus estados financieros dentro de los seis meses posteriores a esta fecha. Ciertos factores de naturaleza permanente, tales como la complejidad de las operaciones de la entidad, no constituyen razones suficientes para justificar la falta de emisión a tiempo de la información. En muchos países, la legislación o las regulaciones exigen periodos más cortos para la emisión de los estados financieros.</p>	<p>74. The usefulness of financial statements is impaired if they are not made available to users within a reasonable period after the reporting date. An entity should be in a position to issue its financial statements within six months of the reporting date. Ongoing factors such as the complexity of an entity's operations are not sufficient reason for failing to report on a timely basis. More specific deadlines are dealt with by legislation and regulations in many jurisdictions.</p>	<p>74. A utilidade das demonstrações financeiras fica prejudicada se estas não são colocadas a disposição dos usuários dentro de um período razoável de tempo. A entidade deve estar em condições de disponibilizar suas demonstrações financeiras dentro de seis meses posteriores a sua data. Certos fatores de natureza permanente, tais como a complexibilidade das operações da entidade, não constituem razões suficientes para justificar a falta de emissão no tempo correto da informação. Em muitos países, a legislação ou as regulamentações exigem períodos mais curtos para a emissão das demonstrações financeiras.</p>
<p>Estado de situación financiera o balance general</p>	<p>Statement of Financial Position</p>	<p>Balanço</p>
<p>Distinción entre Corriente y No Corriente</p>	<p>The Current/Non-current Distinction</p>	<p>Distinção entre Corrente e Não Corrente</p>
<p>75. Cada entidad deberá determinar, considerando la naturaleza de sus actividades, si presenta o no sus activos corrientes y sus pasivos corrientes como categorías separadas dentro del estado de situación financiera o balance general. Los párrafos 79 a 88 de esta Norma serán de aplicación sólo cuando tenga lugar la anterior distinción. Cuando la entidad opte por no realizar la clasificación mencionada, los activos y pasivos deben presentarse utilizando como criterio genérico su grado de liquidez.</p>	<p>75. Each entity should determine, based on the nature of its operations, whether or not to present current and non-current assets and current and non-current liabilities as separate classifications on the face of the statement of financial position. Paragraphs 79 to 88 of this Standard apply when this distinction is made. When an entity chooses not to make this classification, assets and liabilities should be presented broadly in order of their liquidity.</p>	<p>75. Cada entidade deverá determinar, considerando a natureza de suas atividades, se apresenta ou não seus ativos correntes e seus passivos correntes com classificações separadas dentro do balanço. Os parágrafos 79 a 88 desta Norma serão de aplicação somente quando aconteça a distinção anterior. Quando a entidade opte por não realizar a classificação mencionada, os ativos e passivos devem ser classificados utilizando como critério genérico, seu grau de liquidez.</p>
<p>76. Sea cual fuere el método de presentación adoptado, la entidad deberá revelar, para cada activo o pasivo, en el que se combinen cantidades que se esperan recuperar o pagar antes o después de los doce meses siguientes a partir de la fecha de presentación, el importe esperado a cobrar o pagar, respectivamente, después de este periodo.</p>	<p>76. Whichever method of presentation is adopted, an entity should disclose for each asset and liability item that combines amounts expected to be recovered or settled both before and after twelve months from the reporting date, the amount expected to be recovered or settled after more than twelve months.</p>	<p>76. Qualquer que seja o método de apresentação adotado, por cada linha de item de ativo e de passivo que combine quantias que se espera que sejam recuperadas ou liquidadas num período até doze meses após a data do balanço e mais de doze meses após a data do balanço, uma entidade deve divulgar a quantia que se espera que seja recuperada ou liquidada após mais de doze meses.</p>

<p>77. Cuando la entidad suministre al mercado bienes o servicios, dentro de un ciclo de explotación claramente identificable, la separación entre partidas (rubros) corrientes y no corrientes, tanto en el activo como en el pasivo del estado de situación financiera o balance general, supone una información útil al distinguir los activos netos que están circulando continuamente como capital de trabajo, de los utilizados a más largo plazo por parte de la entidad. Esta distinción también sirve para poner de manifiesto tanto los activos que se esperan realizar en el transcurso del ciclo normal de la explotación, como los pasivos que se deben liquidar en el mismo periodo de tiempo.</p>	<p><i>77. When an entity supplies goods or services within a clearly identifiable operating cycle, separate classification of current and non-current assets and liabilities on the face of the statement of financial position provides useful information by distinguishing the net assets that are continuously circulating as working capital from those used in the entity's long-term operations. It also highlights assets that are expected to be realized within the current operating cycle, and liabilities that are due for settlement within the same period.</i></p>	<p>77. Quando uma entidade fornece bens ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável, a classificação separada de ativos e passivos correntes e não correntes na face do balanço proporciona informação útil ao se distinguir os ativos líquidos que estejam continuamente em circulação como capital circulante dos que são usados nas operações de longo prazo da entidade. Essa classificação também realça os ativos que se espera que sejam realizados dentro do ciclo operacional corrente, bem como os passivos que devam ser liquidados dentro do mesmo período.</p>
<p>78. La información sobre las fechas de vencimiento de los activos y pasivos es útil para evaluar la liquidez y la solvencia de la entidad. La Norma Internacional de Contabilidad NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar, exige información acerca de las fechas de vencimiento tanto de los activos como de los pasivos de tipo financiero. Entre los activos financieros se encuentran las cuentas de los deudores comerciales y otras cuentas por cobrar, y entre los pasivos financieros se encuentran las cuentas de los acreedores comerciales y otras cuentas por pagar. También es útil la información acerca de las fechas de recuperación y vencimiento de los activos y pasivos no monetarios, tales como inventarios y provisiones, con independencia de si en el estado de situación financiera o balance general se realiza distinción entre partidas (o rubros) corrientes y no corrientes.</p>	<p><i>78. Information about the maturity dates of assets and liabilities is useful in assessing the liquidity and solvency of an entity. Guidance on the disclosure of the maturity dates of financial assets and financial liabilities can be found in International Accounting Standard (IAS) 32, "Financial Instruments: Disclosure and Presentation." Financial assets include trade and other receivables and financial liabilities include trade and other payables. Information on the expected date of recovery and settlement of non-monetary assets and liabilities such as inventories and provisions is also useful whether or not assets and liabilities are classified between current and non-current.</i></p>	<p>78. A informação acerca das datas previstas para a realização de ativos e de passivos é útil na avaliação da liquidez e solvência de uma entidade. A Norma Internacional de Contabilidade NIC 32 <i>Instrumentos Financeiros: Divulgação de Informações</i>, exige divulgação das datas de maturidade de ativos e passivos do tipo financeiro. Entre os ativos financeiros se encontram as contas de dívidas comerciais a receber e outras contas a receber, e entre os passivos financeiros, se encontram as contas de dívidas comerciais a pagar e outras contas a pagar. Também é útil a informação sobre a data prevista para a recuperação e liquidação de ativos e passivos não monetários, tais como inventários e provisões, quer os ativos e passivos sejam ou não classificados como correntes ou não correntes.</p>

Activos Corrientes	Current Assets	Ativos correntes
<p>79. Un activo debe clasificarse como corriente cuando:</p> <p>(a) su saldo se espera realizar, o se tiene para su venta o consumo, en el transcurso del ciclo normal de la operación de la entidad; o</p> <p>(b) se mantiene fundamentalmente por motivos comerciales, o para un plazo corto de tiempo, y se espera realizar dentro del periodo de doce meses tras la fecha de emisión de los estados financieros; o</p> <p>(c) se trata de efectivo u otro medio líquido equivalente.</p> <p>Todos los demás activos deben clasificarse como no corrientes.</p>	<p>79. An asset should be classified as a current asset when it:</p> <p>(a) Is expected to be realized in, or is held for sale or consumption in, the normal course of the entity's operating cycle; or</p> <p>(b) Is held primarily for trading purposes or for the short-term and expected to be realized within twelve months of the reporting date; or</p> <p>(c) Is cash or a cash equivalent asset.</p> <p>All other assets should be classified as non-current assets.</p>	<p>79. Um ativo deve ser classificado como corrente quando:</p> <p>(a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade;</p> <p>(b) está detido essencialmente para a finalidade de ser negociado, ou para um prazo curto de tempo, e se espera realizá-lo dentro do período de doze meses após a data de emissão das demonstrações financeiras; ou</p> <p>(c) é caixa ou seu equivalente ou outro meio líquido equivalente.</p> <p>Todos os demais ativos devem classificar-se como não correntes.</p>
<p>80. En esta Norma, el término "no corriente" incluye activos tangibles o intangibles, de operación o financieros, ligados a la entidad a largo plazo. No está prohibido el uso de descripciones alternativas siempre que su significado quede claro.</p>	<p>80. This Standard uses the term "non-current assets" to include intangible, operating and financial assets of a long-term nature. It does not prohibit the use of alternative descriptions as long as their meaning is clear.</p>	<p>80. Esta Norma usa o termo "não corrente" para incluir ativos tangíveis, intangíveis e financeiros de natureza de longo prazo. Não proíbe o uso de descrições alternativas desde que o sentido seja claro.</p>
<p>81. El ciclo normal de operaciones de una entidad es el tiempo que ésta tarda en transformar inputs o recursos en outputs. Por ejemplo, los gobiernos transfieren recursos a las entidades del sector público, para que éstas puedan transformar dichos recursos en bienes y servicios, o outputs, para satisfacer los objetivos sociales, políticos y económicos del gobierno.</p>	<p>81. The operating cycle of an entity is the time taken to convert inputs or resources into outputs. For instance, governments transfer resources to public sector entities so that they can convert those resources into goods and services, or outputs, to meet the government's desired social, political and economic outcomes.</p>	<p>81. O ciclo normal de operações de uma entidade é o tempo entre a aquisição de ativos para processamento e sua realização em caixa ou seus equivalentes. Por exemplo, os governos transferem recursos para as entidades do setor público para que estas possam transformar esses recursos em bens e serviços, ou rendimento para satisfazer os objetivos sociais, políticos e econômicos do governo.</p>

<p>82. Como activos corrientes se incluyen las cuentas por cobrar por impuestos, servicios suministrados, multas, concesiones administrativas, honorarios reglamentarios, existencias e ingresos ordinarios/recursos devengados provenientes de inversiones, que se realizan, consumen o venden como parte del normal ciclo de operaciones aún cuando no se haya previsto su realización dentro de los doce meses posteriores a la fecha de emisión de los estados financieros. Los valores negociables se clasifican como activos corrientes si se espera realizarlos dentro de los doce meses posteriores a la fecha de emisión de los estados financieros; de lo contrario, se clasifican como activos no corrientes.</p>	<p>82. Current assets include taxes receivable, user charges receivable, fines and regulatory fees receivable, inventories and accrued investment revenue that are either realized, consumed or sold, as part of the normal operating cycle even when they are not expected to be realized within twelve months of the reporting date. Marketable securities are classified as current assets if they are expected to be realized within twelve months of the reporting date otherwise they are classified as non-current assets.</p>	<p>82. Como ativos correntes se entendem as contas a receber de impostos, serviços proporcionados, multas, concessões administrativas, honorários regulamentares, existências e rendimentos devidos, provenientes de inversões, que são realizadas, consumidas ou vendidas como parte do ciclo normal de operações ou quando não havia previsto sua realização dentro dos doze meses posteriores a data da emissão das demonstrações financeiras. Os valores negociáveis se classificam como ativos correntes se é esperado que se realizem dentro dos doze meses posteriores a data de emissão das demonstrações financeiras; não sendo assim, são classificados como ativos não correntes.</p>
<p style="text-align: center;">Pasivos Corrientes</p> <p>83. Un pasivo debe ser clasificado como pasivo corriente cuando:</p> <p>(a) se espera liquidar en el curso normal de las operaciones de la entidad, o bien;</p> <p>(b) debe liquidarse dentro del periodo de doce meses a partir de la fecha de emisión de los estados financieros.</p> <p>Todos los demás pasivos deben clasificarse como no corrientes.</p>	<p style="text-align: center;">Current Liabilities</p> <p>83. A liability should be classified as a current liability when it:</p> <p>(a) Is expected to be settled in the normal course of the entity's operating cycle; or</p> <p>(b) Is due to be settled within twelve months of the reporting date.</p> <p>All other liabilities should be classified as non-current liabilities.</p>	<p style="text-align: center;">Passivos correntes</p> <p>83. Um passivo deve ser classificado como passivo corrente quando:</p> <p>(a) espera-se que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;</p> <p>(b) deverá ser liquidado num período de até doze meses após a data de emissão das demonstrações financeiras.</p> <p>Todos os demais passivos devem ser classificados como não correntes.</p>
<p>84. Las reglas para calificar como corrientes a los pasivos son similares a las descritas para los activos. Algunos pasivos corrientes, tales como las transferencias pendientes de pago del gobierno y los importes devengados a favor de los trabajadores; así como otros costos operativos, forman parte del capital de trabajo empleado en el ciclo normal de operaciones de la entidad. Estas partidas (o rubros) operativas se clasifican como pasivos corrientes, aún cuando se vayan a liquidar en un momento posterior a doce meses tras la fecha de emisión de los estados financieros.</p>	<p>84. Current liabilities can be categorized in a similar way to current assets. Some current liabilities, such as government transfers payable and accruals for employee and other operating costs, form part of the working capital used in the normal operating cycle of the entity. Such operating items are classified as current liabilities even if they are due to be settled after more than twelve months from the reporting date.</p>	<p>84. As regras para classificar como correntes os passivos são semelhantes a descritas para os ativos. Alguns passivos correntes, tais como as transferências pendentes de pagamento do governo e os valores devidos aos trabalhadores; assim como outros custos operacionais, formam parte do capital circulante usado no ciclo normal de operações da entidade. Estes itens operacionais se classificam como passivos correntes, ainda quando serão liquidados num momento posterior a doze meses depois da data de emissão das demonstrações financeiras.</p>

<p>85. Otros tipos de pasivos corrientes no proceden del ciclo normal de las operaciones, pero deben ser atendidos porque vencen dentro de los doce meses siguientes a la fecha de emisión de los estados financieros. Son ejemplos de este tipo de pasivos la parte corriente de los préstamos a largo plazo con intereses, los sobregiros o descubiertos bancarios, los dividendos a pagar, los impuestos sobre las ganancias y otras cuentas por pagar no comerciales. Los préstamos que financian el capital de trabajo a largo plazo, siempre que no deban liquidarse antes de doce meses, se clasificarán como pasivos no corrientes.</p>	<p>85. Other current liabilities are not settled as part of the current operating cycle, but are due for settlement within twelve months of the reporting date. Examples are the current portion of interest-bearing liabilities, bank overdrafts, dividends payable, income taxes and other non-trade payables. Interest-bearing liabilities that provide the financing for working capital on a long-term basis, and are not due for settlement within twelve months, are non-current liabilities.</p>	<p>85. Outros passivos correntes não são liquidados como parte do ciclo operacional normal, mas está prevista a sua liquidação para um período até doze meses após a data de emissão das demonstrações financeiras. São exemplos deste tipo de passivos a parte corrente dos empréstimos a longo prazo, os descobertos bancários, os dividendos a pagar, os impostos sobre lucros e outras contas a pagar não comerciais. Os empréstimos que financiam o capital de giro a longo prazo sempre que não forem liquidados antes de doze meses, se classificarão como passivos não correntes.</p>
<p>86. La entidad debe continuar clasificando como no corrientes sus préstamos a largo plazo con intereses, incluso si deben liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha de los estados financieros, siempre que se den todas las condiciones siguientes:</p> <p>(a) el plazo original de los mismos fue por un periodo mayor de doce meses;</p> <p>(b) la entidad tiene la intención de refinanciar los préstamos a largo plazo; y</p> <p>(c) tal intención se apoya en un acuerdo para la refinanciación o para la reestructuración de los pagos, que se ha concluido antes de que los estados financieros hayan sido aprobados.</p> <p>En las notas a los estados financieros debe revelarse el importe de cualesquiera obligaciones que hayan sido excluidas de los pasivos corrientes, en función de lo establecido en este párrafo, junto con la información que apoye la nueva forma de presentación.</p>	<p>86. An entity should continue to classify its long-term interest-bearing liabilities as non-current, even when they are due to be settled within twelve months of the reporting date if:</p> <p>(a) The original term was for a period of more than twelve months;</p> <p>(b) The entity intends to refinance the obligation on a long-term basis; and</p> <p>(c) That intention is supported by an agreement to refinance, or to reschedule payments, which is completed before the financial statements are approved.</p> <p>The amount of any liability that has been excluded from current liabilities in accordance with this paragraph, together with information in support of this presentation, should be disclosed in the notes to the statement of financial position.</p>	<p>86. A entidade deve continuar classificando como não correntes seus empréstimos a longo prazo, inclusive se deverão ser liquidados dentro dos doze meses seguintes a data de emissão das demonstrações financeiras, sempre que se dêem todas as condições seguintes:</p> <p>(a) o prazo original dos mesmos tenha sido um período maior que doze meses;</p> <p>(b) a entidade tem a intenção de refinanciar os empréstimos a longo prazo; e</p> <p>(c) tal intenção se apóia num acordo para o refinanciamento ou para a reestruturação de pagamentos, que se tenha feito antes das demonstrações financeiras serem aprovadas.</p> <p>Nas notas das demonstrações financeiras deve-se incluir os valores de quaisquer obrigações que tenham sido excluídas dos passivos correntes, em função do estabelecido neste parágrafo, junto com a informação que apóie a nova forma de apresentação.</p>

<p>87. Si se espera la renovación o refinanciación, a voluntad de la entidad, de algunas obligaciones de pago que, en principio, tengan de ser reembolsadas en el ciclo normal de las operaciones, puede pensarse que tales obligaciones no van a consumir parte del capital de trabajo de la entidad. En tales casos se habrá de considerar que las antedichas deudas forman parte de la financiación a largo plazo de la entidad, y deben clasificarse como no corrientes. No obstante, en situaciones en las que la refinanciación no queda a discreción de la entidad (como sería el caso de que no existiese acuerdo para refinanciar), el aplazamiento no podrá ser considerado automático, y la obligación se clasificará como corriente, a menos que la conclusión de un acuerdo de refinanciación realizado antes de la aprobación de los estados financieros, ponga en evidencia que la auténtica naturaleza de la deuda a la fecha de emisión de los estados financieros es de largo plazo.</p>	<p><i>87. Some obligations that are due to be repaid within the next operating cycle may be expected to be refinanced or "rolled-over" at the discretion of the entity and, therefore, are not expected to use current working capital of the entity. Such obligations are considered to form part of the entity's longterm financing and should be classified as non-current. However, in situations in which refinancing is not at the discretion of the entity (as would be the case if there were no agreement to refinance), the refinancing cannot be considered automatic and the obligation is classified as current unless the completion of a refinancing agreement before approval of the financial statements provides evidence that the substance of the liability at the reporting date was long term.</i></p>	<p>Se for esperado a renovação ou o refinanciamento, a consenso da entidade, de algumas obrigações de pagamento que, a princípio, tenham de ser reembolsadas no ciclo normal das operações, pode-se concluir que tais obrigações não irão consumir parte do capital de giro da entidade. Em tais casos, deverá ser considerado que as já mencionadas dívidas formam parte do financiamento a longo prazo da entidade, e devem ser classificados como não correntes. Entretanto, nas situações em que o refinanciamento não atendem os desejos da entidade (como o caso de não existir acordo para refinanciar), o adiamento não poderá ser considerado automático, e a obrigação se classificará como corrente, a menos que a conclusão de um acordo de refinanciamento realizado antes da aprovação das demonstrações financeiras, ponha em evidência que a verdadeira natureza da dívida na data de emissão das demonstrações financeiras é de longo prazo.</p>
<p>88. Algunos contratos de préstamo incorporan compromisos, por parte del prestatario, que tienen el efecto de hacer exigible el reembolso a voluntad del prestamista, si se incumplen ciertas condiciones relacionadas con la posición financiera del que ha recibido el préstamo. Si se dan tales condiciones, el préstamo será clasificado como no corriente sólo cuando se den las dos circunstancias siguientes:</p> <p>(a) el prestamista ha acordado, antes de la aprobación de los estados financieros, no reclamar el reembolso como consecuencia del incumplimiento; y</p> <p>(b) no es probable que se produzcan nuevos incumplimientos dentro de los doce meses posteriores a la fecha de emisión de los estados financieros.</p>	<p><i>88. Some borrowing agreements incorporate undertakings (covenants) by the borrower which have the effect that the liability becomes payable on demand if certain conditions related to the borrower's financial position are breached. In these circumstances, if the conditions have been breached, the liability is classified as non-current only when:</i></p> <p><i>(a) The lender has agreed, prior to the approval of the financial statements, not to demand payment as a consequence of the breach; and</i></p> <p><i>(b) It is not probable that further breaches will occur within twelve months of the reporting date.</i></p>	<p>88. Alguns contratos de empréstimo incorporam compromissos, por parte de quem toma o empréstimo, que tem efeito de fazer exigível o reembolso pelo emprestador, se não forem cumpridas certas condições relacionadas com a posição financeira de quem tenha recebido o empréstimo. Se forem dadas tais condições, o empréstimo será classificado como não corrente somente quando acontecerem as seguintes circunstâncias:</p> <p>(a) o emprestador tenha acordado, antes da aprovação das demonstrações financeiras, não reclamar o reembolso como consequência do não cumprimento; e</p> <p>(b) não é provável que se produzam novos não cumprimentos dentro dos doze meses posteriores a data de emissão das demonstrações financeiras.</p>
<p>Información a revelar dentro del cuerpo del estado de situación financiera o balance general.</p>	<p>Information to be Presented on the Face of the Statement of Financial Position</p>	<p>Informação a ser apresentada na face do balanço</p>

<p>89. Como mínimo, en el cuerpo del estado de situación financiera o balance general se deben incluir líneas con los importes que correspondan a las siguientes partidas (o rubros):</p> <p>(a) inmuebles, maquinaria y equipo;</p> <p>(b) activos intangibles;</p> <p>(c) activos financieros (excluyendo los señalados en (d), (f) y (h));</p> <p>(d) inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación;</p> <p>(e) existencias;</p> <p>(f) cuentas por cobrar provenientes de transacciones sin contraprestación, incluyendo impuestos y transferencias;</p> <p>(g) cuentas por cobrar provenientes de transacciones con contraprestación;</p> <p>(h) efectivo otros medios líquidos equivalentes;</p> <p>(i) impuestos y cuentas por pagar;</p> <p>(j) cuentas por pagar provenientes de transacciones con contraprestación;</p> <p>(k) provisiones;</p> <p>(l) pasivos no corrientes;</p> <p>(m) participación minoritaria;</p> <p>(n) activos netos/patrimonio neto</p>	<p>89. As a minimum, the face of the statement of financial position should include line items which present the following amounts:</p> <p>(a) Property, plant and equipment;</p> <p>(b) Intangible assets;</p> <p>(c) Financial assets [excluding amounts shown under (d), (f) and (h)];</p> <p>(d) Investments accounted for using the equity method;</p> <p>(e) Inventories;</p> <p>(f) Recoverables from non-exchange transactions, including taxes and transfers;</p> <p>(g) Receivables from exchange transactions;</p> <p>(h) Cash and cash equivalents;</p> <p>(i) Taxes and transfers payable;</p> <p>(j) Payables under exchange transactions;</p> <p>(k) Provisions;</p> <p>(l) Non-current liabilities;</p> <p>(m) Minority interest; and</p> <p>(n) Net assets/equity</p>	<p>89. Como mínimo, a face do balanço deve incluir linhas de itens que apresentem as seguintes quantias:</p> <p>(a) imóveis, máquinas e equipamentos;</p> <p>(b) ativos intangíveis</p> <p>(c) ativos financeiros (excluído os indicados nas alíneas (d), (f) e (h));</p> <p>(d) investimentos contabilizados utilizando o método da equivalência patrimonial;</p> <p>(e) inventários</p> <p>(f) contas a receber provenientes de transações sem contraprestações, incluindo impostos e transferências;</p> <p>(g) contas a receber provenientes de transações com contraprestações;</p> <p>(h) caixa e seus equivalentes;</p> <p>(i) impostos e contas a pagar;</p> <p>(j) contas a pagar provenientes de transações com contraprestação.</p> <p>(k) provisões;</p> <p>(l) passivos não correntes;</p> <p>(m) participação minoritária;</p> <p>(n) capitais próprios</p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>90. Se deben presentar también, en el cuerpo del estado de situación financiera o balance general, líneas adicionales con las partidas (o rubros), grupos o clases de partidas y subtotales cuando sean exigidas por alguna Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público, o bien si tal tipo de presentación es necesaria para presentar razonablemente la posición financiera de la entidad.</p>	<p>90. Additional line items, headings and sub-totals should be presented on the face of the statement of financial position when an International Public Sector Accounting Standard requires it, or when such presentation is necessary to present fairly the entity's financial position.</p>	<p>90. A face do balanço deve incluir também, linhas adicionais contendo itens, grupos ou classes de informações quando forem exigidas por alguma Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público, ou, ainda, se tal tipo de demonstração é necessária para divulgar corretamente a posição financeira da entidade.</p>
<p>91. Esta Norma no prescribe ni el orden ni el formato concreto para la presentación de las partidas (o rubros). El párrafo 89 suministra meramente una lista de partidas (o rubros) que son tan diferentes, en su naturaleza o función, que requieren presentación por separado en el cuerpo del estado de situación financiera o balance general. El Apéndice I de esta Norma recoge algunos formatos ilustrativos para este estado financiero. Pueden realizarse ciertos ajustes en las líneas de partidas (o rubros) descritas arriba, entre los que se incluyen los siguientes:</p> <p>(a) Las líneas de partidas (o rubros) se agregarán cuando otra Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público exija su presentación por separado en el cuerpo del estado de situación financiera o balance general, o bien cuando el tamaño, naturaleza o función de una partida sea tal que la presentación por separado pueda contribuir a presentar razonablemente la posición financiera de la entidad.</p> <p>(b) Las denominaciones usadas y la ordenación de las partidas (o rubros) pueden ser modificadas de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, con el fin de suministrar la información que sea necesaria para una comprensión global de la situación financiera de la entidad.</p>	<p>91. This Standard does not prescribe the order or format in which items are to be presented. Paragraph 89 simply provides a list of items that are so different in nature or function that they deserve separate presentation on the face of the statement of financial position. Illustrative formats are set out in Appendix 1 to this Standard. Adjustments to the line items above include the following:</p> <p>(a) Line items are added when another International Public Sector Accounting Standard requires separate presentation on the face of the statement of financial position, or when the size, nature or function of an item is such that separate presentation would assist in presenting fairly the entity's financial position; and</p> <p>(b) The descriptions used and the ordering of items may be amended according to the nature of the entity and its transactions, to provide information that is necessary for an overall understanding of the entity's financial position.</p>	<p>91. Esta Norma não prescreve nem a ordem, nem o formato concreto para a divulgação dos itens. O parágrafo 89 apresenta uma lista de itens que são diferentes em sua natureza ou função, que requerem uma apresentação em separado na face do balanço. O Apêndice 1 desta Norma mostra alguns formatos ilustrativos para essa demonstração. Podem realizar-se certos ajustes nas linhas de itens descritas acima, entre as quais se incluem os seguintes:</p> <p>(a) Os itens serão acrescentados quando outra Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público exija sua apresentação em separado na face do balanço, ou quando o tamanho, natureza ou função seja tal que a apresentação em separado possa contribuir para uma apresentação relevante da posição financeira da entidade.</p> <p>(b) as descrições usadas e a ordenação dos itens podem ser modificadas de acordo com a natureza da entidade e as suas transações, para proporcionar informação que seja relevante para uma compreensão da posição financeira da entidade</p>

<p>92. Las partidas (o rubros) del estado de situación financiera o balance general, cuya lista se recoge en el párrafo 89, son genéricas por naturaleza, y no se refieren ni limitan a partidas (o rubros) situadas dentro del alcance de otras Normas. Por ejemplo, la línea denominada activos intangibles incluye la plusvalía comprada (o fondo de comercio) y los activos que surgen de capitalizar gastos de desarrollo.</p>	<p>92. <i>The line items listed in paragraph 89 are broad in nature and need not be limited to items falling within the scope of other Standards. For example, the line item intangible assets includes goodwill and assets arising from development costs.</i></p>	<p>92. Os itens constantes do balanço, cuja lista é mostrada no parágrafo 89, são genéricas por natureza, e não se referem nem limitam a itens situados dentro do alcance de outras Normas. Por exemplo, a alínea denominada ativos intangíveis inclui a plusvalia comprada (ou fundo de comércio) e os ativos que surgem da capitalização de custos de investimentos.</p>
<p>93. La decisión de presentar partidas (o rubros) adicionales se basará en una evaluación de:</p> <p>(a) su naturaleza, liquidez de los activos e importancia relativa, lo que llevará a presentar por separado, en la mayoría de los casos, la plusvalía comprada, los activos surgidos de capitalizar gastos de desarrollo, y a separar los activos monetarios de los no monetarios y los corrientes de los no corrientes;</p> <p>(b) la función que cumplen los activos dentro de la entidad, lo que llevará a presentar por separado los activos vinculados a las operaciones y los financieros, los inventarios, las cuentas por cobrar y el efectivo y los demás medios líquidos equivalentes, y</p> <p>(c) los importes, naturaleza y plazo de los pasivos, lo que llevará, por ejemplo, a una presentación por separado de los préstamos y provisiones con costo de aquellos que no lo tienen, debidamente clasificados como corrientes o no corrientes.</p>	<p>93. <i>The judgment on whether additional items are separately presented is based on an assessment of:</i></p> <p>(a) <i>The nature and liquidity of assets and their materiality, leading, in most cases, to the separate presentation of goodwill and assets arising from development costs, monetary and non-monetary assets and current and non-current assets;</i></p> <p>(b) <i>Their function within the entity, leading, for example, to the separate presentation of operating and financial assets, inventories, receivables and cash and cash equivalent assets; and</i></p> <p>(c) <i>The amounts, nature and timing of liabilities, leading, for example, to the separate presentation of interest-bearing and non-interestbearing liabilities and provisions, classified as current or non-current as appropriate.</i></p>	<p>A decisão de apresentar itens adicionais se baseará em uma avaliação de:</p> <p>(a) sua natureza, liquidez de ativos e importância relativa, o que levará a apresentar em separado, na maioria dos casos, a plusvalia comprada, os ativos surgidos da capitalização de custos de investimentos, e a separação dos ativos monetários dos não monetários e os correntes dos não correntes;</p> <p>(b) a função que cumprem os ativos dentro da entidade, o que levará a apresentar em separado os ativos vinculados as operações e os financeiros, os inventários, as contas a receber e o caixa e os demais meios líquidos equivalentes, e</p> <p>(c) as quantias, natureza e prazos dos passivos, o que levará, por exemplo, a uma apresentação em separado dos empréstimos e provisões com custos daqueles que não possuem, devidamente classificados como correntes ou não correntes.</p>

<p>94. Los activos y pasivos que difieren en su naturaleza o función son susceptibles, a veces, de medición según distintos criterios. Por ejemplo, ciertas clases de propiedades, planta y equipo pueden ser contabilizadas al costo histórico, o por sus importes revaluados. La utilización de diferentes criterios de medición para diferentes clases de activos sugiere que su naturaleza o función son diferentes y, por tanto, que deben presentarse en líneas de partidas (o rubros) diferentes dentro del estado de situación financiera o balance general.</p>	<p>94. Assets and liabilities that differ in nature or function are sometimes subject to different measurement bases. For example certain classes of property, plant and equipment may be carried at cost, or at revalued amounts. The use of different measurement bases for different classes of assets suggests that their nature or function differs and therefore that they should be presented as separate line items.</p>	<p>94. Os ativos e passivos que diferem em sua natureza ou função são suscetíveis, às vezes, de medição segundo critérios distintos. Por exemplo, certas classes de propriedades, plantas e equipamentos podem ser contabilizadas a custo histórico, ou por seus valores reavaliados. A utilização de diferentes critérios de medição para diferentes classes de ativos sugere que sua natureza ou função são diferentes e, portanto, que devem apresentar-se em alíneas de itens diferentes dentro do balanço.</p>
<p>Información a revelar dentro del cuerpo del estado de situación financiera o balance general o en las Notas</p> <p>95. La entidad debe proceder a revelar, ya sea en el cuerpo principal del estado de situación financiera o balance general o en las notas que se refieren al mismo, subdivisiones más detalladas de las partidas (o rubros) que componen las líneas del estado de situación financiera o balance general, clasificadas de una forma apropiada a las operaciones llevadas a cabo por la entidad. Además, deben ser presentadas por separado las porciones de cada partida relativas a cantidades por pagar o cobrar de la entidad controladora, de las entidades controladas y asociadas y de otras que tengan la consideración de partes relacionadas con la entidad.</p>	<p>Information to be Presented either on the Face of the Statement of Financial Position or in the Notes</p> <p>95. An entity should disclose, either on the face of the statement of financial position or in the notes to the statement of financial position, further sub-classifications of the line items presented, classified in a manner appropriate to the entity's operations. Each item should be sub-classified, when appropriate, by its nature, and amounts payable to and receivable from the controlling entity, fellow controlled entities and associates and other related parties should be disclosed separately.</p>	<p>Informação a ser apresentada na face do balanço ou nas notas</p> <p>95. Uma entidade deve divulgar, ou na face do balanço ou nas notas, outras subclassificações mais detalhadas das linhas de itens apresentadas, classificadas de uma forma apropriada para as operações da entidade. Da mesma forma, devem ser apresentadas em separado as partes de cada item relativas as importâncias a pagar ou a receber da entidade controladora, das entidades controladas e associadas e de outras que tenham a consideração de partes relacionadas com a entidade.</p>

<p>96. El detalle suministrado en las subdivisiones o subclasificaciones, ya se contengan en el cuerpo del estado de situación financiera o balance general o en las notas al mismo, depende de las exigencias contenidas en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, así como de la naturaleza, tamaño y función de los importes correspondientes. Los factores señalados en el párrafo 93 se utilizan también para decidir el criterio de subclasificación. El nivel de información suministrada será diferente para cada partida, por ejemplo:</p> <p>(a) los activos tangibles se clasifican por clases de conformidad con lo establecido para el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo;</p> <p>(b) las cuentas por cobrar se clasifican en cuentas por cobrar en concepto de ingresos ordinarios/recursos a cobrar por servicios suministrados y otros ingresos ordinarios/recursos con contraprestación, impuestos y otros ingresos ordinarios/recursos sin contraprestación, otras entidades pertenecientes a la entidad económica, de partes relacionadas, de anticipos y de otras partidas (o rubros);</p> <p>(c) los inventarios se subdividirán, de conformidad con normas adecuadas que aborden el tratamiento contable de las existencias, en categorías tales como mercaderías, materias primas, materiales, productos en proceso y productos terminados;</p>	<p>96. The detail provided in sub-classifications, either on the face of the statement of financial position or in the notes depends on the requirements of International Public Sector Accounting Standards and the size, nature and function of the amounts involved. The factors set out in paragraph 93 are also used to decide the basis of sub-classification. The disclosures will vary for each item, for example:</p> <p>(a) Tangible assets should be classified by class in accordance with any appropriate standards that address accounting for property, plant and equipment;</p> <p>(b) Receivables are analyzed between amounts receivable from user charges, taxes and other non-reciprocal revenues, other members of the economic entity, receivables from related parties, prepayments, and other amounts;</p> <p>(c) Inventories are sub-classified in accordance with appropriate standards that address accounting for inventories, into classifications such as merchandise, production supplies, materials, work in progress and finished goods;</p>	<p>96. O detalhe proporcionado nas subdivisões ou subclasificações, que estejam contidos no corpo do balanço ou nas notas, depende das exigências contidas nas Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, assim como a natureza, tamanho e função das importâncias correspondentes. Os fatores assinalados no parágrafo 93 são utilizados também para decidir o critério de subclasificação. O nível de informação proporcionada será diferente para cada item, por exemplo:</p> <p>(a) os ativos tangíveis se classificam por classes de conformidade com o estabelecido no tratamento contábil para propriedades, plantas e equipamentos;</p> <p>(b) as contas a receber se classificam em contas a receber no sentido de rendimentos a cobrar por serviços prestados e outros rendimentos com contraprestação, impostos e outros rendimentos sem contraprestação, outras entidades pertencentes a entidade econômica, de partes relacionadas, de antecipação e de outros itens;</p> <p>(c) os inventários se subdividem, de conformidade com normas adequadas que abordem o tratamento contábil das existências, em categorias tais como mercadorias, matérias-primas, materiais, produtos em curso e produtos acabados;</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>(d) las cuentas por pagar se clasifican en devoluciones de tributos, las transferencias por pagar y cuantías por pagar a otras entidades pertenecientes a la entidad económica;</p> <p>(e) las provisiones se desglosarán mostrando separadamente las que corresponden a provisiones por beneficios a empleados y cualesquiera otros tipos que sean adecuados según las actividades de la entidad; y</p> <p>(f) los componentes de los activos netos/patrimonio neto se clasifican mostrando por separado el capital aportado, los superávit/déficit netos acumulados y las reservas.</p>	<p>(d) Taxes and transfers payable are analyzed between tax refunds payable, transfers payable, and amounts payable to other members of the economic entity;</p> <p>(e) Provisions are analyzed showing separately provisions for employee benefit costs and any other items classified in a manner appropriate to the entity's operations; and</p> <p>(f) Components of net assets/equity are analyzed showing separately contributed capital, accumulated surpluses and deficits and any reserves.</p>	<p>(d) as contas a pagar se classificam em devoluções de tributos, transferências e quantias a pagar a outras entidades pertencentes a entidade econômica;</p> <p>(e) as provisões são separadas mostrando as que correspondem a provisões por benefícios a empregados e quaisquer outros tipos que sejam adequados segundo as atividades da entidade; e</p> <p>(f) os componentes dos capitais próprios se classificam mostrando separadamente o capital pago, os superávit/déficit acumulados e as reservas.</p>
<p>97. Si una entidad no cuenta con capital social, debe revelar, ya sea en el estado de situación financiera o balance general o en las notas, lo siguiente:</p> <p>(a) los activos netos/patrimonio neto, que muestre por separado:</p> <p>(i) el capital aportado o de la entidad de la que depende que será igual al total acumulado, a la fecha del cierre del estado de situación financiera o balance general; de las aportaciones de los propietarios o aportantes o entidad de la que depende menos distribuciones realizadas a los mismos;</p> <p>(ii) los superávit/déficit netos acumulados;</p> <p>(iii) las reservas, incluyendo una descripción de la naturaleza y destino de cada reserva que figure en el activos netos/patrimonio neto;</p> <p>(iv) los intereses minoritarios; y</p> <p>(b) el importe de las distribuciones (excepto devoluciones de capital) propuestas o declaradas después de la fecha de presentación, pero antes de que los estados financieros fueran autorizados para su publicación.</p>	<p>97. When an entity has no share capital, it should separately disclose the following, either on the face of the statement of financial position or in the notes:</p> <p>(a) Net assets/equity, showing separately:</p> <p>(i) Contributed capital, being the cumulative total at the reporting date of contributions from owners, less distributions to owners;</p> <p>(ii) Accumulated surpluses or deficits;</p> <p>(iii) Reserves, including a description of the nature and purpose of each reserve within net assets/equity; and</p> <p>(iv) Minority interests; and</p> <p>(b) The amount of a distribution (other than the return of capital) proposed or declared after the reporting date but before the financial statements were authorized for issue.</p>	<p>97. Se uma entidade não conta com capital social, deve mostrar no balanço ou nas notas o seguinte:</p> <p>(a) os capitais próprios, mostrando em separado:</p> <p>(i) o capital integralizado ou o da entidade a quem depende, que será igual ao total acumulado, no encerramento do balanço, das integralizações dos proprietários ou contribuintes ou entidade a quem depende menos distribuições realizadas aos mesmos;</p> <p>(ii) os superávit/déficit acumulados;</p> <p>(iii) as reservas, incluindo uma descrição da natureza e destino de cada uma que figure nos capitais próprios;</p> <p>(iv) os interesses minoritários; e</p> <p>(b) a importância das distribuições (exceto devoluções de capital) propostas ou declaradas depois do encerramento das demonstrações, mas antes que estas sejam autorizadas para publicação.</p>

<p>98. Muchas entidades del sector público no tienen capital social, sino que la entidad estará controlada exclusivamente por otra entidad del sector público. La naturaleza de la participación del gobierno en los activos netos/patrimonio neto de la entidad será probablemente una combinación de capital aportado más la acumulación de superávit/déficit netos y las reservas de la entidad, lo cual reflejará los activos netos/patrimonio neto atribuible a las operaciones de la entidad.</p>	<p>98. Many public sector entities will not have share capital but the entity will be controlled exclusively by another public sector entity. The nature of the government's interest in the net assets/equity of the entity is likely to be a combination of contributed capital and the aggregate of the entity's accumulated surpluses or deficits and reserves—which reflect the net assets/equity attributable to the entity's operations.</p>	<p>98. Muitas entidades do setor público não têm capital social, sinal que a entidade estará controlada exclusivamente por outra entidade do setor público. A natureza da participação do governo nos capitais próprios da entidade será provavelmente uma combinação de capital pago mais a acumulação de superávit/déficit e as reservas da entidade, no qual refletirá os capitais próprios atribuíveis as operações da entidade.</p>
<p>99. En algunos casos, puede haber una participación de intereses minoritarios en los activos netos/patrimonio neto de la entidad. Por ejemplo, a nivel del gobierno en su conjunto, la entidad económica podría poseer una empresa pública que hubiera sido parcialmente privatizada. Podría haber, por consiguiente, accionistas privados que tuvieran una participación financiera en los activos netos/patrimonio neto de esa entidad.</p>	<p>99. In some cases, there may be a minority interest in the net assets/equity of the entity. For example, at whole-of-government level, the economic entity may include a Government Business Enterprise that has been partly privatized. Accordingly, there may be private shareholders who have a financial interest in the net assets/equity of the entity.</p>	<p>99. Em alguns casos, pode haver uma participação de interesses minoritários nos capitais próprios da entidade. Por exemplo, na esfera de governo em seu conjunto, a entidade econômica poderia possuir uma empresa pública que teria sido parcialmente privatizada. Poderia haver, por conseguinte, acionistas privados que tivessem uma participação nos capitais próprios dessa entidade.</p>
<p>100. Si una entidad tiene capital social, además de las revelaciones indicadas en el párrafo 97 deberá revelar, en el estado de situación financiera o balance general o en las notas lo siguiente:</p> <p>(a) Para cada una de las clases de capital aportado:</p> <p>(i) el número de acciones autorizadas para su emisión;</p> <p>(ii) el número de acciones emitidas y pagadas totalmente, así como las emitidas pero aún no pagadas en su totalidad;</p> <p>(iii) el valor nominal de las acciones, o el hecho de que no poseen valor nominal;</p> <p>(iv) una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del período;</p>	<p>100. When an entity has share capital, in addition to the disclosures in paragraph 97, it should disclose the following, either on the face of the statement of financial position or in the notes:</p> <p>(a) For each class of share capital:</p> <p>(i) The number of shares authorized;</p> <p>(ii) The number of shares issued and fully paid, and issued but not fully paid;</p> <p>(iii) Par value per share, or that the shares have no par value;</p> <p>(iv) A reconciliation of the number of shares outstanding at the beginning and at the end of the year;</p>	<p>100. Se uma entidade possui capital social, além das indicadas no parágrafo 97, deverá revelar, no balanço ou nas notas o seguinte:</p> <p>(a) para cada uma das classes do capital integralizado:</p> <p>(i) o número de ações autorizadas para sua emissão;</p> <p>(ii) o número de ações emitidas e pagas totalmente, assim como as emitidas e não pagas em sua totalidade;</p> <p>(iii) o valor nominal das ações, ou o fato de não possuir valor nominal;</p> <p>(iv) uma conciliação entre o número de ações em circulação no início e no final do período;</p>

<p><i>(v) los derechos, preferencias y restricciones correspondientes a las acciones, incluyendo los que corresponden a la percepción de dividendos y al reembolso del capital;</i></p> <p><i>(vi) las acciones de la entidad poseídas por ésta, o por las entidades controladas por la entidad, o asociadas de la entidad; y</i></p> <p><i>(vii) las acciones reservadas para emisión por causa de la existencia de opciones o contratos de venta, describiendo las condiciones e importes correspondientes;</i></p> <p><i>(b) una descripción de la naturaleza y destino de cada partida de reservas que figure en los activos netos/patrimonio neto;</i></p> <p><i>(c) el importe de los dividendos propuestos o declarados después de la fecha de cierre de los estados financieros pero antes de la autorización de los mismos para su emisión; y</i></p> <p><i>(d) el importe de cualesquiera dividendos preferidos acumulados, todavía no reconocidos a los poseedores de los correspondientes títulos.</i></p>	<p><i>(v) The rights, preferences and restrictions attaching to that class, including restrictions on the distribution of dividends and the repayment of capital;</i></p> <p><i>(vi) Shares in the entity held by the entity itself or by controlled entities or associates of the entity; and</i></p> <p><i>(vii) Shares reserved for issuance under options and sales contracts, including the terms and amounts;</i></p> <p><i>(b) A description of the nature and purpose of each reserve within net assets/equity;</i></p> <p><i>(c) The amount of dividends that were proposed or declared after the reporting date but before the financial statements were authorized for issue; and</i></p> <p><i>(d) The amount of any cumulative preference dividends not recognized.</i></p>	<p><i>(v) os direitos, preferências e restrições correspondentes as ações, incluindo os que correspondem a recebimento de dividendos e a reembolso de capital;</i></p> <p><i>(vi) as ações das entidades controladas ou associadas da entidade; e</i></p> <p><i>(vii) as ações reservadas para emissão em face da existência de opções ou contratos de venda, descrevendo as condições e valores correspondentes;</i></p> <p><i>(b) uma descrição da natureza e destino de cada item de reservas que figure nos capitais próprios;</i></p> <p><i>(c) o valor dos dividendos propostos ou declarados depois do fechamento das demonstrações financeiras mas antes da autorização para emissão; e</i></p> <p><i>(d) o valor de quaisquer dividendos acumulados, todavía não reconhecidos aos possuidores dos correspondentes títulos.</i></p>
<p><i>Estado de rendimiento financiero</i></p>	<p><i>Statement of Financial Performance</i></p>	<p><i>Demonstração de Resultados</i></p>
<p><i>Información a revelar en el cuerpo del Estado de rendimiento financiero</i></p>	<p><i>Information to be Presented on the Face of the Statement of Financial Performance</i></p>	<p><i>Informações a serem apresentadas no corpo da Demonstração de Resultados</i></p>

<p>101. Como mínimo, en el cuerpo del Estado de rendimiento financiero se deben incluir líneas con los importes que correspondan a las siguientes partidas (o rubros):</p> <p>(a) ingresos ordinarios/recursos provenientes de las actividades operativas;</p> <p>(b) superávit/déficit de las operaciones;</p> <p>(c) gastos financieros;</p> <p>(d) participación en las pérdidas y ganancias de las entidades asociadas y negocios conjuntos que se lleven contablemente por el método de la participación;</p> <p>(e) superávit/déficit proveniente de las actividades ordinarias;</p> <p>(f) partidas (o rubros) extraordinarias;</p> <p>(g) porción de la participación de los intereses minoritarios en el superávit/déficit neto; y</p> <p>(h) superávit/déficit neto periodo.</p>	<p>101. As a minimum, the face of the statement of financial performance should include line items which present the following amounts:</p> <p>(a) Revenue from operating activities;</p> <p>(b) Surplus or deficit from operating activities;</p> <p>(c) Finance costs;</p> <p>(d) Share of net surpluses or deficits of associates and joint ventures accounted for using the equity method;</p> <p>(e) Surplus or deficit from ordinary activities;</p> <p>(f) Extraordinary items;</p> <p>(g) Minority interest share of net surplus or deficit; and</p> <p>(h) Net surplus or deficit for the period.</p>	<p>101. Como mínimo, no corpo da Demonstração de Resultados deve-se incluir linhas de itens que apresentem as quantias seguintes para o período:</p> <p>(a) rendimentos provenientes da atividades operativas;</p> <p>(b) superávit/déficit das operações;</p> <p>(c) custos financeiros;</p> <p>(d) participação nos resultados de entidades associadas e empreendimentos conjuntos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial;</p> <p>(e) superávit/déficit provenientes das atividades ordinárias;</p> <p>(f) itens extraordinários</p> <p>(g) porção da participação dos interesses minoritários nos resultados; e</p> <p>(h) resultados do período.</p>
<p>Se deben presentar también, en el cuerpo principal del Estado de rendimiento financiero, líneas adicionales con las partidas (o rubros), grupos o clases de partidas (o rubros) y subtotales, cuando alguna Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público así lo requiera, o bien si tal forma de presentación es necesaria para representar fielmente la posición financiera de la entidad.</p>	<p>Additional line items, headings and sub-totals should be presented on the face of the statement of financial performance when required by an International Public Sector Accounting Standard, or when such presentation is necessary to present fairly the entity's financial performance.</p>	<p>Deve-se apresentar também, no corpo da Demonstração de Resultados, linhas adicionais com os itens, grupos ou classes de itens e subtotais, quando alguma Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público assim requeira, ou se tal forma de apresentação é necessária para representar fielmente a posição financeira da entidade.</p>

<p>102. En el contexto del Estado de rendimiento financiero, las actividades operativas se refieren a aquellas actividades que la entidad lleva a cabo con el fin de alcanzar sus objetivos básicos. Los ingresos ordinarios/recursos y los gastos provenientes de las actividades operativas se distinguen de los provenientes de la tenencia de activos o de las de financiación de las operaciones de la entidad. Por ejemplo, las operaciones de un gobierno local pueden incluir la generación de ingresos provenientes del impuesto a la propiedad y la incurrencia en gastos tales como los de salarios, depreciaciones y bienes de consumo. Otras partidas (o rubros), tales como las de los costos de financiación y las ganancias y pérdidas por venta de propiedades, planta y equipo son generalmente accesorias a los objetivos básicos del gobierno local y están, por tanto, fuera de sus actividades operativas.</p>	<p>102. In the context of the statement of financial performance, operating activities refers to those activities which an entity carries out in order to achieve its primary objectives. Revenues and expenses arising from operating activities are distinguished from those arising from holding assets or financing an entity's operations. For example, a local government's operations may include the generation of revenue from property taxes and the incurrance of expenses such as wages, depreciation and consumables. Other items such as finance costs and gains and losses on the sale of property, plant and equipment are generally incidental to the local government's primary objectives and therefore outside its operating activities.</p>	<p>102. No contexto da Demonstração de Resultados, as atividades operacionais se referem àquelas atividades que a entidade realiza com o propósito de alcançar seus objetivos básicos. Os rendimentos e os gastos provenientes das atividades operacionais diferem dos provenientes da posse de ativos ou do financiamento das operações da entidade. Por exemplo, as operações de um governo local podem incluir a geração de rendimentos provenientes de impostos de propriedade e a ocorrência em gastos tais como os de salários, depreciações e bens de consumo. Outros itens, tais como os custos de financiamento e os lucros e prejuízos por venda de propriedades, instalações e equipamentos são geralmente acessórias aos objetivos básicos do governo local e estão, portanto, fora de suas atividades operacionais.</p>
<p>103. Los efectos de las diversas actividades, transacciones y otros hechos económicos de la entidad difieren en cuanto a su influencia en la capacidad de ésta para cumplir con sus obligaciones de dar servicio, y la revelación de los elementos que conforman su resultado o desempeño, facilita la comprensión de los resultados alcanzados y a predecir los resultados futuros. Se incluirán partidas (o rubros) adicionales en el cuerpo principal del Estado de rendimiento financiero, o bien se modificarán las denominaciones, o se reordenarán, cuando ello sea necesario, para explicar los elementos que han determinado este resultado. Los factores a considerar para tomar esta decisión incluirán, entre otros, la importancia relativa, así como la naturaleza y función de los diferentes componentes de los ingresos ordinarios/recursos y los gastos. Las partidas (o rubros) de ingresos ordinarios/recursos y gastos se pueden compensar sólo si se cumplen los criterios señalados en el párrafo 55.</p>	<p>103. The effects of an entity's various activities, transactions and other events differ in terms of their impact on its ability to meet its service delivery obligations, and the disclosure of the elements of performance assists in an understanding of the performance achieved and in predicting future results. Additional line items are included on the face of the statement of financial performance and the descriptions used and the ordering of items are amended when this is necessary to explain the elements of performance. Factors to be taken into consideration include materiality and the nature and function of the various components of revenue and expenses. Revenue and expense items are offset only when the criteria in paragraph 55 are met.</p>	<p>103. Dado que os efeitos das várias atividades, transações e outros acontecimentos de uma entidade diferem em termos de frequência, potencial de ganho ou perda e previsibilidade, a divulgação dos componentes do desempenho financeiro ajuda a compreender o desempenho financeiro alcançado e a fazer projeções de futuros resultados. Outras linhas de itens são incluídas na face da demonstração dos resultados, sendo as descrições usadas e a ordenação dos itens emendados quando tal seja necessário para explicar os elementos do desempenho financeiro. Os fatores a serem considerados incluem a materialidade e a natureza e função dos componentes dos rendimentos e dos gastos. Os itens dos rendimentos e dos gastos somente serão compensados se cumprirem os critérios do parágrafo 55.</p>

<p>Información a revelar en el cuerpo del Estado de rendimiento financiero o en las Notas</p>	<p>Information to be Presented either on the Face of the Statement of Financial Performance or in the Notes</p>	<p>Informação a ser apresentada no corpo da Demonstração de Resultados ou nas Notas</p>
<p>104. La entidad deberá presentar, en el Estado de rendimiento financiero, o en las notas a dicho estado, un desglose de sus ingresos ordinarios/recursos utilizando una clasificación basada en su naturaleza o en su función dentro de la entidad.</p>	<p>104. An entity should present, either on the face of the statement of financial performance or in the notes to the statement of financial performance, a sub-classification of total revenue, classified in a manner appropriate to the entity's operations.</p>	<p>104. A entidade deve apresentar, em sua Demonstração de Resultados, ou nas notas, uma análise de seus itens utilizando uma classificação baseada na sua natureza ou em sua função dentro da entidade.</p>
<p>105. La entidad deberá presentar, en el Estado de rendimiento financiero, o en las notas a dicho estado, un desglose de sus gastos clasificados en base a la naturaleza o en su función en la entidad, según proceda.</p>	<p>105. An entity should present, either on the face of the statement of financial performance or in the notes to the statement of financial performance, an analysis of expenses using a classification based on either the nature of expenses or their function within the entity, as appropriate.</p>	<p>105. Uma entidade deve apresentar, em sua Demonstração de Resultados ou nas notas, uma análise dos gastos usando uma classificação baseada ou na natureza dos gastos ou na sua função dentro da entidade, deles o que proporcionar informação fiel e mais relevante.</p>
<p>106. Se aconseja a las entidades que presenten el desglose mencionado en el párrafo 105 dentro del cuerpo principal del Estado de rendimiento financiero.</p>	<p>106. Entities are encouraged to present the analysis in paragraph 105 on the face of the statement of financial performance.</p>	<p>106. As entidades são encorajadas a apresentar a análise do parágrafo 105 na face da demonstração dos resultados.</p>
<p>107. Las partidas (o rubros) de gastos se subdividen al objeto de revelar por separado los costos y recuperaciones de costos de programas y actividades específicos o de otros segmentos pertinentes de la entidad informante. Esta información se podrá suministrar en cualquiera de las dos formas alternativas descritas a continuación.</p>	<p>107. Expense items are further sub-classified in order to highlight the costs and cost recoveries of particular programs, activities or other relevant segments of the reporting entity. This information may be provided in one of two ways.</p>	<p>107. Os gastos são subclassificados a fim de destacar componentes do desempenho financeiro que possam diferir em termos de frequência, potencial de ganho ou de perda e previsibilidade. Esta informação poderá ser apresentada em qualquer das formas alternativas descritas na seqüência.</p>

<p>108. La primera forma se denomina método de la naturaleza de los gastos (gastos por naturaleza). Los gastos se agrupan en el estado de rendimiento financiero de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo depreciación, compras de materiales, costos de transporte, sueldos y salarios) y no se redistribuyen atendiendo a las diferentes funciones que se desarrollan en el seno de la entidad. Este método resulta simple de aplicar en muchas entidades pequeñas, puesto que no es necesario proceder a distribuir los gastos de la operación entre las diferentes funciones llevadas a cabo dentro de la entidad. Un ejemplo de clasificación utilizando el método de la naturaleza de los gastos (gastos por naturaleza) es el siguiente:</p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 80%;">Ingresos ordinarios/recursos provenientes de las actividades operativas</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">X</td> </tr> <tr> <td>Salarios de los trabajadores y cargas sociales</td> <td style="text-align: right;">X</td> </tr> <tr> <td>Depreciación y gasto de amortización</td> <td style="text-align: right;">X</td> </tr> <tr> <td>Otros gastos operativos</td> <td style="text-align: right;">X</td> </tr> <tr> <td>Total gastos</td> <td style="text-align: right;">(X)</td> </tr> <tr> <td>Superávit de las Operaciones</td> <td style="text-align: right;">X</td> </tr> </table>	Ingresos ordinarios/recursos provenientes de las actividades operativas	X	Salarios de los trabajadores y cargas sociales	X	Depreciación y gasto de amortización	X	Otros gastos operativos	X	Total gastos	(X)	Superávit de las Operaciones	X	<p>108. The first analysis is referred to as the nature of expense method. Expenses are aggregated in the statement of financial performance according to their nature, (for example depreciation, purchases of materials, transport costs, wages and salaries), and are not reallocated amongst various functions within the entity. This method is simple to apply in many smaller entities because no allocations of operating expenses between functional classifications are necessary. An example of a classification using the nature of expense method is as follows:</p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 80%;">Revenue from operating activities</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">X</td> </tr> <tr> <td>Salaries and employee benefits</td> <td style="text-align: right;">X</td> </tr> <tr> <td>Depreciation and amortization expense</td> <td style="text-align: right;">X</td> </tr> <tr> <td>Other operating expenses</td> <td style="text-align: right;">X</td> </tr> <tr> <td>Total expenses</td> <td style="text-align: right;">(X)</td> </tr> <tr> <td>Surplus from operating activities</td> <td style="text-align: right;">X</td> </tr> </table>	Revenue from operating activities	X	Salaries and employee benefits	X	Depreciation and amortization expense	X	Other operating expenses	X	Total expenses	(X)	Surplus from operating activities	X	<p>108. A primeira forma se denomina método da natureza do gasto. Os gastos se agrupam na demonstração dos resultados de acordo com a sua natureza (por exemplo, depreciação, compras de materiais, custos de transporte, salários), e não se redistribuem, atendendo as diferentes funções que se desenvolvem dentro da entidade. Este método pode ser simples de aplicar em muitas entidades pequenas, visto que não é necessário distribuir os gastos da operação entre as diferentes funções realizadas dentro da entidade. Um exemplo de classificação usando o método da natureza dos gastos é o seguinte:</p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 80%;">Rendimentos oriundos das atividades operacionais</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">X</td> </tr> <tr> <td>Salários de trabalhadores e contribuições sociais</td> <td style="text-align: right;">X</td> </tr> <tr> <td>Depreciação e gastos de amortização</td> <td style="text-align: right;">X</td> </tr> <tr> <td>Outras gastos operacionais</td> <td style="text-align: right;">X</td> </tr> <tr> <td>Total de gastos</td> <td style="text-align: right;">(X)</td> </tr> <tr> <td>Superávit das operações</td> <td style="text-align: right;">X</td> </tr> </table>	Rendimentos oriundos das atividades operacionais	X	Salários de trabalhadores e contribuições sociais	X	Depreciação e gastos de amortização	X	Outras gastos operacionais	X	Total de gastos	(X)	Superávit das operações	X
Ingresos ordinarios/recursos provenientes de las actividades operativas	X																																					
Salarios de los trabajadores y cargas sociales	X																																					
Depreciación y gasto de amortización	X																																					
Otros gastos operativos	X																																					
Total gastos	(X)																																					
Superávit de las Operaciones	X																																					
Revenue from operating activities	X																																					
Salaries and employee benefits	X																																					
Depreciation and amortization expense	X																																					
Other operating expenses	X																																					
Total expenses	(X)																																					
Surplus from operating activities	X																																					
Rendimentos oriundos das atividades operacionais	X																																					
Salários de trabalhadores e contribuições sociais	X																																					
Depreciação e gastos de amortização	X																																					
Outras gastos operacionais	X																																					
Total de gastos	(X)																																					
Superávit das operações	X																																					

<p>109. El segundo método de análisis se conoce como método funcional de clasificación del gasto. Los gastos se clasifican de acuerdo al programa o propósito por el cual se ha incurrido en ellos. Frecuentemente, este tipo de presentación suministrará, a los usuarios, información más relevante que la ofrecida por la naturaleza de los gastos, pero hay que tener en cuenta que la distribución de los gastos por función puede resultar arbitraria, e implicar la realización de juicios subjetivos. Un ejemplo de clasificación que utiliza el método de gastos por función es la siguiente:</p> <table border="0" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 60%;">Ingresos ordinarios/recursos totales</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">X</td> <td style="width: 30%;"></td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="padding-left: 20px;">Gastos:</td> </tr> <tr> <td>Gastos de Sanidad</td> <td style="text-align: right;">(X)</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Gastos de Educación</td> <td style="text-align: right;">(X)</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Otros gastos</td> <td style="text-align: right;">(X)</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Superávit/déficit</td> <td style="text-align: right;">X</td> <td></td> </tr> </table>	Ingresos ordinarios/recursos totales	X		Gastos:			Gastos de Sanidad	(X)		Gastos de Educación	(X)		Otros gastos	(X)		Superávit/déficit	X		<p>109. The second analysis, referred to as the functional method of expense classification, classifies expenses according to the program or purpose for which they were made. This presentation often provides more relevant information to users than the classification of expenses by nature, although the allocation of expenses to functions can be arbitrary and involves considerable judgment. An example of the functional method of expense classification is as follows:</p> <table border="0" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 60%;">Total revenue</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">X</td> <td style="width: 30%;"></td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="padding-left: 20px;">Expenses:</td> </tr> <tr> <td>Health expenses</td> <td style="text-align: right;">(X)</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Education expenses</td> <td style="text-align: right;">(X)</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Other expenses</td> <td style="text-align: right;">(X)</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Surplus/(deficit)</td> <td style="text-align: right;">X</td> <td></td> </tr> </table>	Total revenue	X		Expenses:			Health expenses	(X)		Education expenses	(X)		Other expenses	(X)		Surplus/(deficit)	X		<p>109. A segunda forma de análise se conhece como método da função do gasto. Os gastos se classificam conforme o programa ou propósito pelos quais tenham incorrido. Frequentemente, este tipo de apresentação proporciona aos usuários informação mais relevante que a oferecida pela natureza dos gastos, mas a imputação de custos a funções pode exigir imputações arbitrarias e envolver ponderação considerável. Um exemplo de classificação que usa o método de gastos por função é o seguinte:</p> <table border="0" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 60%;">Rendimentos totais</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">X</td> <td style="width: 30%;"></td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="padding-left: 20px;">Gastos:</td> </tr> <tr> <td>Gastos com saúde</td> <td style="text-align: right;">(X)</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Gastos com educação</td> <td style="text-align: right;">(X)</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Outros gastos</td> <td style="text-align: right;">(X)</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Superávit/Déficit</td> <td style="text-align: right;">X</td> <td></td> </tr> </table>	Rendimentos totais	X		Gastos:			Gastos com saúde	(X)		Gastos com educação	(X)		Outros gastos	(X)		Superávit/Déficit	X	
Ingresos ordinarios/recursos totales	X																																																							
Gastos:																																																								
Gastos de Sanidad	(X)																																																							
Gastos de Educación	(X)																																																							
Otros gastos	(X)																																																							
Superávit/déficit	X																																																							
Total revenue	X																																																							
Expenses:																																																								
Health expenses	(X)																																																							
Education expenses	(X)																																																							
Other expenses	(X)																																																							
Surplus/(deficit)	X																																																							
Rendimentos totais	X																																																							
Gastos:																																																								
Gastos com saúde	(X)																																																							
Gastos com educação	(X)																																																							
Outros gastos	(X)																																																							
Superávit/Déficit	X																																																							
<p>110. Los gastos asociados a las funciones principales llevadas a cabo por la entidad se muestran separadamente. En el ejemplo dado, la entidad tiene funciones relacionadas con el suministro de servicios de sanidad y educación, debiendo presentar, por tanto, las rúbricas de gastos por cada una de estas funciones.</p>	<p>110. The expenses associated with the main functions undertaken by the entity are shown separately. In this example, the entity has functions relating to the provision of health and education services. The entity would present expense line items for each of these functions.</p>	<p>110. Os gastos associados as funções principais realizadas pela entidade são divulgadas separadamente. No exemplo dado, a entidade tem funções relacionadas com a prestação de serviço de saúde e educação, devendo apresentar, portanto, as rubricas de gastos por cada uma destas funções.</p>																																																						

<p>111. Las entidades que clasifican sus gastos por función, deben revelar información adicional sobre la naturaleza de los gastos, incluyendo los de depreciación y amortización, remuneraciones a los empleados y cargas sociales, y los costos financieros.</p>	<p><i>111. Entities classifying expenses by function should disclose additional information on the nature of expenses, including depreciation and amortization expense, salaries and employee benefits, and finance costs.</i></p>	<p>111. As entidades que classificam seus gastos por função, devem apresentar informação adicional sobre a natureza dos gastos, incluindo os de depreciação e amortização, remunerações aos empregados e contribuições sociais, e os custos financeiros.</p>
<p>112. La elección de la forma concreta de desglose, ya sea el método de los gastos por naturaleza o el de los gastos por función, depende tanto de factores históricos y regulatorios como de la naturaleza de la organización. Con el uso de uno y otro método se intenta suministrar una indicación de los costos que puede esperarse que varíen, directa o indirectamente, con los productos de la entidad. Puesto que cada uno de los métodos de presentación tiene ventajas para tipos distintos de entidades, esta Norma exige una elección entre ellos, según cuál de los dos represente más fielmente los elementos inherentes a la actividad de la entidad en cuestión.</p>	<p><i>112. The choice of analysis between the functional method and the nature of expense method depends on both the historical and regulatory factors and the nature of the organization. Both methods provide an indication of the costs which might be expected to vary, directly and indirectly, with the outputs of the entity. Because each method of presentation has its merits for different types of entities, this Standard provides a choice between classifications based on what fairly presents the elements of an entity's performance.</i></p>	<p>112. A escolha entre o método da função do gasto e o método da natureza do gasto depende de fatores históricos e setoriais e da natureza da entidade. Ambos os métodos proporcionam uma indicação dos custos que podem variar, direta ou indiretamente, com a produção da entidade. Dado que cada método de apresentação tem mérito para diferentes tipos de entidade, esta Norma exige uma escolha entre eles, verificando qual dos dois representa mais fielmente os elementos inerentes a atividade da entidade em questão.</p>
<p>113. Cuando una entidad reparta dividendos a sus propietarios y tenga capital social deberá revelar, ya sea en el cuerpo principal del estado de rendimiento financiero o en las notas, el importe de los dividendos por acción para el periodo cubierto por los estados financieros, incluyendo tanto los acordados como los propuestos a la fecha de cierre del estado de situación financiera o balance general.</p>	<p><i>113. When an entity provides a dividend to its owners and has share capital, it should disclose, either on the face of the statement of financial performance or in the notes, the amount of dividends per share, declared or proposed, for the period covered by the financial statements.</i></p>	<p>113. Quando uma entidade distribua dividendos a seus proprietários e tenha capital social, deverá divulgar no corpo principal da demonstração de resultados ou nas notas, a importância dos dividendos por ação para o período relatado nas demonstrações financeiras, incluindo tanto os que foram acertados, como os propostos no encerramento do balanço.</p>
<p>Cambios en los Activos netos/patrimonio neto</p>	<p><i>Changes in Net Assets/Equity</i></p>	<p>Demonstrações de alterações no Capital Próprio</p>

<p>114. La entidad debe presentar como un componente separado de sus estados financieros, un estado que muestre:</p> <p>(a) el superávit/déficit neto del ejercicio;</p> <p>(b) cada una de las partidas (o rubros) de ingresos ordinarios/recursos y gastos que, según lo requerido por otras Normas, se carguen o abonen directamente a los activos netos/patrimonio neto, así como el total de esas partidas (o rubros); y</p> <p>(c) el efecto acumulado de los cambios en las políticas contables y en la corrección de errores fundamentales, según lo requiere el tratamiento de referencia de la NICSP 3.</p>	<p>114. An entity should present, as a separate component of its financial statements, a statement showing:</p> <p>(a) The net surplus or deficit for the period;</p> <p>(b) Each item of revenue and expense, which, as required by other standards, is recognized directly in net assets/equity, and the total of these items; and</p> <p>(c) The cumulative effect of changes in accounting policy and the correction of fundamental errors dealt with under the benchmark treatments in IPSAS 3.</p>	<p>114. Uma entidade deve apresentar como um componente separado de suas demonstrações financeiras, uma situação que mostre:</p> <p>(a) os resultados do período;</p> <p>(b) cada item de rendimento e de gastos do período que, tal como exigido por outras Normas, seja reconhecido diretamente no capital próprio, e o total destes itens; e</p> <p>(c) o efeito cumulativo das alterações das políticas contábeis e na correção de erros fundamentais, segundo o exigido pela NICSP 3.</p>
<p>115. Además, la entidad debe presentar, ya sea dentro de este estado o en las notas:</p> <p>(a) los aportaciones de los propietarios/aportantes y las distribuciones a los mismos en su condición de tales;</p> <p>(b) el saldo de los superávit/déficit acumulados al inicio del ejercicio y a la fecha de emisión de los estados financieros, y sus variaciones durante el ejercicio; y</p> <p>(c) en la medida en que los componentes de los activos netos/patrimonio neto se revelen separadamente, una conciliación entre el importe en libros de cada componente de los activos netos/patrimonio neto al inicio y al final del ejercicio, informando por separado de cada movimiento habido en los mismos.</p>	<p>115. In addition, an entity should present, either within this statement or in the notes:</p> <p>(a) Contributions by owners and distributions to owners, in their capacity as owners;</p> <p>(b) The balance of accumulated surpluses or deficits at the beginning of the period and at the reporting date, and the movements for the period; and</p> <p>(c) To the extent that components of net assets/equity are separately disclosed, a reconciliation between the carrying amount of each component of net assets/equity at the beginning and the end of the period, separately disclosing each movement.</p>	<p>115. Uma entidade deve apresentar, também, ou no corpo da demonstração ou nas notas:</p> <p>(a) as quantias de transações com detentores de capital próprio, agindo na sua capacidade de detentores, mostrando separadamente distribuições aos mesmos;</p> <p>(b) o saldo dos resultados acumulados no início e no encerramento das demonstrações, bem como suas variações durante o período; e</p> <p>(c) na medida que os componentes dos capitais próprios são apresentados separadamente, uma conciliação entre a quantia escriturada de cada classe de capital próprio contribuído e cada reserva no início e no fim do período, divulgando separadamente cada alteração.</p>

<p>116. Los cambios ocurridos en los activos netos/patrimonio neto entre dos fechas de presentación consecutivas, reflejan el aumento o disminución de la riqueza de la entidad durante el ejercicio, sobre la base de los principios particulares de medición adoptados por la entidad y reflejados en los estados financieros.</p>	<p><i>116. Changes in an entity's net assets/equity between two reporting dates reflect the increase or decrease in its wealth during the period, under the particular measurement principles adopted and disclosed in the financial statements.</i></p>	<p>116. As alterações ocorridas nos capitais próprios entre duas datas de demonstrações consecutivas, refletem o aumento ou a diminuição nos seus ativos líquidos durante o exercício, sobre a base dos princípios particulares de medições adotados pela entidade e refletidos nas demonstrações financeiras.</p>
<p>117. La variación global experimentada por el valor de los activos netos/patrimonio neto representa el superávit/déficit neto total del ejercicio, ingresos ordinarios/recursos o gastos que se han cargado o abonado directamente a los activos netos/patrimonio neto, junto con aportaciones de los propietarios/aportantes y distribuciones a los mismos, en su condición de tales.</p>	<p><i>117. The overall change in net assets/equity represents the total net surplus/deficit for the period, other revenues and expenses recognized directly as changes in net assets/equity, together with any contributions by, and distributions to, owners in their capacity as owners.</i></p>	<p>117. A variação global por valor dos capitais próprios representa o resultado total do exercício, rendimentos ou gastos que afetaram diretamente os capitais próprios, junto com contribuições dos detentores de capital e distribuições aos mesmos.</p>
<p>118. Entre tales aportaciones y distribuciones se cuentan las transferencias entre dos entidades pertenecientes a una misma entidad económica (por ejemplo, la transferencia efectuada por un gobierno, actuando en su condición de propietario/aportante, a un organismo gubernamental). Las aportaciones de los propietarios/aportantes en su condición de tales, a las entidades controladas, se reconocen como un ajuste directo en los activos netos/patrimonio neto sólo cuando dan lugar explícitamente a una participación residual en la entidad, bajo la forma de derechos sobre los activos netos/patrimonio neto.</p>	<p><i>118. Contributions by, and distributions to, owners include transfers between two entities within an economic entity (for example, a transfer from a government, acting in its capacity as owner, to a government department). Contributions by owners, in their capacity as owners, to controlled entities are recognized as a direct adjustment to net assets/equity only where they explicitly give rise to residual interests in the entity in the form of rights to net assets/equity.</i></p>	<p>118. Entre tais contribuições e distribuições se contabilizam as transferências entre duas entidades pertencentes a uma mesma economia (por exemplo, a transferência ocorrida por um governo, atuando em sua condição de proprietário, a um órgão governamental). As contribuições dos proprietários as entidades controladas, se reconhecem como um ajuste direto nos capitais próprios somente quando dão lugar explicitamente a uma participação residual na entidade, baseado na forma de direitos sobre os capitais próprios.</p>

<p>119. La NICSP 3 exige que todos los gastos e ingresos ordinarios/recursos reconocidos en un período sean incluidos en la determinación del superávit/déficit neto del mismo, a menos que alguna Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público exija o permita otro tratamiento. Otras Normas exigen que ciertas partidas (o rubros), tales como superávit/déficit por revaluación y ciertas diferencias de cambio, sean reconocidas directamente como cambios en los activos netos/patrimonio neto, de la misma forma que se llevan directamente las operaciones con los propietarios de la entidad y las distribuciones efectuadas a los mismos. Puesto que para evaluar los cambios en la situación financiera de la entidad ocurridos entre dos fechas de presentación consecutivas es importante tomar en consideración todas las partidas (o rubros) que contribuyeron al cambio de dicha situación, esta Norma exige la presentación de un componente separado, en el seno de los estados financieros, que revele tanto el superávit/déficit neto de la entidad correspondiente al ejercicio, como las partidas (o rubros) que hayan sido cargadas o abonadas directamente a los activos netos/patrimonio neto durante dicho ejercicio.</p>	<p>119. IPSAS 3 requires all items of revenue and expense recognized in a period to be included in the determination of net surplus or deficit for the period unless an International Public Sector Accounting Standard requires or permits otherwise. Other Standards require certain items, such as revaluation surpluses and deficits and certain foreign exchange differences, to be recognized directly as changes in net assets/equity along with capital transactions with and distributions to the entity's owners. Since in assessing the changes in an entity's financial position between two reporting dates it is important to take into consideration all items which contribute to the change in position, this Standard requires a separate component of the financial statements which highlights both an entity's net surplus/deficit for the period and those items that have been recognized directly in net assets/equity during the period.</p>	<p>119. A NICSP 3 exige que todos os gastos e rendimentos reconhecidos num período sejam incluídos na determinação do resultado do mesmo, a menos que alguma Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público exija ou permita outro tratamento. Outras Normas exigem que certos itens, tais como resultado por reavaliação e determinadas diferenças de câmbio, sejam reconhecidas diretamente como alterações nos capitais próprios, da mesma forma que as operações com os proprietários da entidade e as distribuições efetuadas aos mesmos. Dado que, para avaliar as alterações na situação financeira da entidade entre duas datas de encerramento consecutivas, é importante tomar em consideração todos os itens que contribuíram para a alteração dessa situação, esta Norma exige a apresentação de um componente separado, dentro das demonstrações, que revele tanto o resultado da entidade correspondente ao exercício, como os itens que são reconhecidos diretamente nos capitais próprios durante o exercício.</p>
<p>120. Los requisitos de los párrafos 114 y 115 pueden cumplirse utilizando un método consistente en un formato que representa cada cuenta en una columna, donde se concilian los saldos iniciales y finales de cada partida de los activos netos/patrimonio neto, incluyendo todas las partidas (o rubros) enumeradas en dichos párrafos. El párrafo 114 exige la presentación de un subtotal con las partidas (o rubros) de ingresos ordinarios/recursos y gastos que, según lo requieran otras Normas, hayan sido reconocidas directamente en los activos netos/patrimonio neto.</p>	<p>120. The requirements in paragraphs 114 and 115 may be met by using a columnar format which reconciles the opening and closing balances of each element within net assets/equity, including all items listed in paragraphs 114 and 115. Paragraph 114 also requires a sub-total of all items of revenue and expense, which, as required by other Standards, have been recognized directly in net assets/equity.</p>	<p>120. Os requisitos dos parágrafos 114 e 115 podem ser cumpridos utilizando um método consistente num formato que representa cada conta em uma coluna, onde se conciliam os saldos iniciais e finais de cada item dos capitais próprios, incluindo todos os enumerados nestes parágrafos. O parágrafo 114 exige a apresentação de um subtotal com os itens de rendimentos e gastos que, segundo o requerem outras Normas, tenha sido reconhecidos diretamente nos capitais próprios.</p>

Estado de Flujos de Efectivo	Cash Flow Statement	Demonstração dos Fluxos de Caixa
<p>121. La NICSP 2 establece los requisitos para la presentación de este estado financiero, así como otras informaciones relacionadas con él. En esta Norma se señala que la información sobre flujos de efectivo resulta útil al suministrar a los usuarios una base para la evaluación de la capacidad que la entidad tiene para generar efectivo y otros medios líquidos equivalentes, así como las necesidades de la entidad para la utilización de esos flujos de efectivo.</p>	<p>121. IPSAS 2 sets out requirements for the presentation of the cash flow statement and related disclosures. It states that cash flow information is useful in providing users of financial statements with a basis to assess the ability of the entity to generate cash and cash equivalents, and the needs of the entity to utilize those cash flows.</p>	<p>121. A NICSP 2 estabelece requisitos para a apresentação deste estado financeiro, assim como outras informações relacionadas a ele. Nesta Norma, se mostrará que a informação sobre fluxos de caixa é útil ao proporcionar aos usuários uma base para avaliação da capacidade que a entidade tem para gerar caixa e outros meios líquidos equivalentes, assim como as necessidades da entidade para a utilização desses fluxos de caixa.</p>
Notas a los Estados Financieros	Notes to the Financial Statements	Notas aos Demonstrativos Financeiros
Estructura	Structure	Estrutura
<p>122. En las notas a los estados financieros, la entidad debe:</p> <p>(a) presentar información acerca de las bases para la elaboración de los estados financieros, así como las políticas contables específicas seleccionadas y aplicadas para las transacciones y sucesos significativos;</p> <p>(b) incluir la información que, siendo exigida por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, no ha sido incluida en los demás componentes de los estados financieros; y</p> <p>(c) suministrar información adicional que no se presenta en el cuerpo principal de los estados financieros, pero resulta necesaria para llevar a cabo una presentación razonable.</p>	<p>122. The notes to the financial statements of an entity should:</p> <p>(a) Present information about the basis of preparation of the financial statements and the specific accounting policies selected and applied for significant transactions and other events;</p> <p>(b) Disclose the information required by international public sector accounting standards that is not presented elsewhere in the financial statements; and</p> <p>(c) Provide additional information which is not presented on the face of the financial statements but that is necessary for a fair presentation.</p>	<p>122. Nas Notas, as entidades devem:</p> <p>(a) apresentar informação acerca da base de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contábeis específicas, selecionadas e aplicadas aos eventos significativos;</p> <p>(b) incluir a informação que, sendo exigida pelas Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, não tenha sido incluída nos demais componentes das demonstrações financeiras; e</p> <p>(c) proporcionar informação adicional que não seja apresentada na face das Demonstrações Contábeis, mas que seja relevante para uma compreensão de qualquer uma delas.</p>

<p>123 Las notas a los estados financieros deben presentarse de forma sistemática. Cada partida del estado de situación financiera o balance general, del estado de rendimiento financiero y del estado de flujos de efectivo, que esté relacionada con una nota, debe contener una referencia cruzada para permitir su identificación.</p>	<p>123. Notes to the financial statements should be presented in a systematic manner. Each item on the face of the statement of financial performance, statement of financial position and cash flow statement should be cross-referenced to any related information in the notes.</p>	<p>123. As notas devem ser apresentadas de uma forma sistemática. Cada item na face do balanço, na demonstração de resultados e na demonstração do fluxo de caixa deve ter uma referência cruzada com qualquer informação relacionada nas notas.</p>
<p>124. Las notas a los estados financieros comprenden descripciones narrativas y análisis detallados de las partidas (o rubros) que se encuentran en el cuerpo principal del estado de situación financiera o balance general, del estado de rendimiento financiero, del estado de flujos de efectivo y de los cambios en los activos netos/patrimonio neto, así como informaciones de carácter adicional, tales como las relativas a las obligaciones contingentes o a los compromisos. En las notas se incluye información que las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público exigen o aconsejan presentar a las entidades, así como otro tipo de datos necesarios para conseguir una presentación razonable.</p>	<p><i>124. Notes to the financial statements include narrative descriptions or more detailed schedules or analyses of amounts shown on the face of the statement of financial performance, statement of financial position, cash flow statement and statement of changes in net assets/equity, as well as additional information such as contingent liabilities and commitments. They include information required and encouraged to be disclosed by International Public Sector Accounting Standards, and other disclosures necessary to achieve a fair presentation.</i></p>	<p>124. As notas as Demonstrações Financeiras compreendem descrições narrativas e análises detalhadas dos itens que se encontram no corpo principal do balanço, da demonstração de resultados, da demonstração do fluxo de caixa e das alterações do Capital Próprio, assim como informações de caráter adicional, tais como as relativas as obrigações contingentes ou os compromissos. Nas notas se incluem informações que as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público exigem ou aconselham apresentar as entidades, assim como outro tipo de dados necessários para conseguir uma apresentação apropriada.</p>
<p>125. Las notas se pueden presentar en el siguiente orden, con el fin de ayudar a los usuarios a comprender los estados financieros y compararlos con los presentados por otras entidades:</p> <p>(a) un declaración de cumplimiento con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (ver párrafo 26);</p> <p>(b) un pronunciamiento sobre la base o bases de medición usadas en los estados financieros, así como las políticas contables aplicadas;</p> <p>(c) información de apoyo para las partidas (o rubros) presentadas en el cuerpo principal de cada uno de los estados financieros, en el mismo orden en que figuran éstos y, dentro de cada uno, las líneas que los componen; y</p>	<p><i>125. Notes are normally presented in the following order, which assists users in understanding the financial statements and comparing them with those of other entities:</i></p> <p><i>(a) Statement of compliance with International Public Sector Accounting Standards (see paragraph 26);</i></p> <p><i>(b) Statement of the measurement basis (bases) and accounting policies applied;</i></p> <p><i>(c) Supporting information for items presented on the face of each financial statement in the order in which each line item and each financial statement is presented; and</i></p>	<p>125. As notas podem ser apresentadas na seguinte ordem, o que ajuda os usuários a compreender as demonstrações financeiras e a compará-las com demonstrações de outras entidades:</p> <p>(a) uma declaração de conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (ver parágrafo 26);</p> <p>(b) um resumo da base ou bases de medição usadas nas demonstrações financeiras, assim como as políticas contábeis aplicadas;</p> <p>(c) informação de suporte de itens apresentados na face de cada uma das demonstrações financeiras, pela ordem em que cada demonstração e cada linha de item seja apresentada;</p>

<p>(d) otras informaciones, entre las que se pueden incluir:</p> <p>(i) contingencias, compromisos y otras informaciones de carácter financiero; y</p> <p>(ii) revelaciones de carácter no financiero.</p>	<p>(d) Other disclosures, including:</p> <p>(i) Contingencies, commitments and other financial disclosures; and</p> <p>(ii) Non-financial disclosures.</p>	<p>(d) outras informações, incluindo:</p> <p>(i) contingências, compromissos e outras informações de caráter financeiro; e</p> <p>(ii) revelações de caráter não financeiro.</p>
<p>126. En ciertas circunstancias, puede ser necesario o deseable cambiar el orden de las partidas (o rubros) específicas dentro de las notas. Por ejemplo, la información sobre las tasas de interés y los ajustes para obtener el valor razonable, pueden combinarse con informaciones sobre los vencimientos de los instrumentos financieros, aunque los primeros datos se refieran al estado de rendimiento financiero y los segundos estén relacionados con el estado de situación financiera o balance general. No obstante, la estructura sistemática dada para el orden de las notas se debe conservar, en la medida de lo posible.</p>	<p>126. In some circumstances, it may be necessary or desirable to vary the ordering of specific items within the notes. For example, information on interest rates and fair value adjustments may be combined with information on maturities of financial instruments although the former are statement of financial performance disclosures and the latter relate to the statement of financial position. Nevertheless, a systematic structure for the notes is retained as far as practicable.</p>	<p>126. Em algumas circunstâncias, pode ser necessário ou desejável variar a ordenação de itens específicos nas notas. Por exemplo, a informação sobre alterações no justo valor reconhecida nos resultados pode ser combinada com a informação sobre maturidade de instrumentos financeiros, embora as primeiras divulgações se relacionem com a demonstração dos resultados e as últimas se relacionem com o balanço. Contudo, até ao ponto em que seja praticável, deve ser mantida uma estrutura sistemática das notas.</p>
<p>127. La información acerca de las bases de medición usadas para la preparación de los estados financieros y las políticas contables específicas pueden ser agrupadas y presentadas como un componente separado de los estados financieros.</p>	<p>127. Information about the basis of preparation of the financial statements and specific accounting policies may be presented as a separate component of the financial statements.</p>	<p>127. As notas que proporcionam informação acerca da base de preparação das demonstrações financeiras e as políticas contábeis específicas podem ser apresentadas como um componente separado das demonstrações financeiras.</p>
<p>Revelación de las Políticas Contables</p>	<p>Presentation of Accounting Policies</p>	<p>Divulgação das Políticas Contábeis</p>
<p>128. La sección relativa a las políticas contables incluida entre las notas a los estados financieros, debe contener las siguientes descripciones:</p> <p>(a) la base o bases de medición utilizadas al preparar los estados financieros;</p>	<p>128. The accounting policies section of the notes to the financial statements should describe the following:</p> <p>(a) The measurement basis (or bases) used in preparing the financial statements;</p>	<p>128. A seção relativa as políticas contábeis incluída nas notas as demonstrações financeiras, deve conter as seguintes informações:</p> <p>(a) a base ou bases de mensuração usadas na preparação das demonstrações financeiras;</p>

<p>(b) el grado en que la entidad ha aplicado alguna de las disposiciones transitorias de alguna de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público; y</p> <p>(c) cada una de las políticas contables específicas utilizadas, que resulten necesarias para una comprensión apropiada del contenido de los estados financieros.</p>	<p>(b) <i>The extent to which the entity has applied any transitional provisions in any international public sector accounting standard; and</i></p> <p>(c) <i>Each specific accounting policy that is necessary for a proper understanding of the financial statements.</i></p>	<p>(b) o grau em que a entidade tenha aplicado alguma das disposições transitórias de alguma das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público; e</p> <p>(c) as outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para uma compreensão das demonstrações financeiras.</p>
<p>129. Además de las políticas específicas utilizadas al elaborar los estados financieros, es importante para los usuarios tomar conciencia de la base o bases de medición utilizadas (costo histórico, valor realizable, valor razonable o valor presente), puesto que son el fundamento para la preparación de los estados financieros en su conjunto. Cuando se haya usado más de una base de medición al preparar los estados financieros, por ejemplo si se han revaluado ciertos activos no corrientes, será suficiente con suministrar una indicación respecto a las categorías de activos y pasivos a los cuales se ha aplicado esta otra base de valoración.</p>	<p><i>129. In addition to the specific accounting policies used in the financial statements, it is important for users to be aware of the measurement basis (bases) used (historical cost, current cost, realizable value, fair value or present value) because they form the basis on which the whole of the financial statements are prepared. When more than one measurement basis is used in the financial statements, for example when certain items are revalued, it is sufficient to provide an indication of the categories of assets and liabilities to which each measurement basis is applied.</i></p>	<p>129. É importante que os usuários estejam informados sobre a base ou bases de mensuração usada(s) nas demonstrações financeiras (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, justo valor ou quantia recuperável) porque a base sobre a qual as demonstrações financeiras são preparadas afeta significativamente a análise. Quando mais de uma base de mensuração for usada nas demonstrações financeiras, por exemplo, quando determinadas classes de ativos são revalorizadas, é suficiente proporcionar uma indicação das categorias de ativos e de passivos à qual cada base de mensuração seja aplicada.</p>
<p>130. Al decidir si una determinada política contable debe ser revelada en las notas, la administración de la entidad considerará si este dato puede ser de utilidad a los usuarios para comprender la forma en la que las transacciones y otros sucesos se verán reflejados al informar sobre el resultado de la actividad realizada y la situación financiera. Las políticas contables que la entidad puede considerar para informar al respecto incluyen, pero no se restringen a, los siguientes:</p> <p>(a) Reconocimiento de ingresos ordinarios/recursos</p>	<p><i>130. In deciding whether a specific accounting policy should be disclosed, management considers whether disclosure would assist users in understanding the way in which transactions and events are reflected in the reported performance and financial position. The accounting policies that an entity might consider presenting include, but are not restricted to, the following:</i></p> <p>(a) <i>Revenue recognition</i></p>	<p>130. Ao decidir se uma determinada política contábil deve ou não ser revelada nas notas, a administração da entidade considerará se este dado pode ser útil aos usuários para compreender de que forma as transações, outros acontecimentos e condições estão refletidos no desempenho financeiro e na posição financeira relatados. As políticas contábeis que a entidade pode considerar para informar incluem, mas não se restringem a, as seguintes:</p> <p>(a) Reconhecimento de rendimentos</p>

<p>(b) <i>Principios de consolidación, incluyendo entidades controladas</i></p> <p>(c) <i>Inversiones</i></p> <p>(d) <i>Reconocimiento, depreciación y deterioro del valor de los activos tangibles e intangibles</i></p> <p>(e) <i>Capitalización de costos financieros y otros desembolsos:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>inventarios mantenidos para su venta</i> - <i>otros activos calificados</i> <p>(f) <i>Contratos de construcción</i></p> <p>(g) <i>Propiedades de inversión</i></p> <p>(h) <i>Inversiones e instrumentos financieros</i></p> <p>(i) <i>Arrendamientos financieros</i></p> <p>(j) <i>Capitalización de costos financieros y otros desembolsos</i></p> <p>(k) <i>Inventarios:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>mantenidos para su reventa</i> - <i>para consumo de la propia entidad</i> <p>(l) <i>Provisiones</i></p> <p>(m) <i>Costos por cargas sociales laborales</i></p> <p>(n) <i>Conversión de moneda extranjera y cobertura de las operaciones</i></p> <p>(o) <i>Definición de segmentos, así como las bases para el reparto de los costos entre los segmentos</i></p> <p>(p) <i>Contabilidad en épocas de inflación</i></p> <p>(q) <i>Subvenciones gubernativas.</i></p>	<p>(b) <i>Consolidation principles, including controlled entities</i></p> <p>(c) <i>Investments</i></p> <p>(d) <i>Recognition and depreciation/amortization of tangible and intangible assets</i></p> <p>(e) <i>Capitalization of borrowing costs and other expenditure:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> (i) <i>Inventories held for sale</i> (ii) <i>Other qualifying assets</i> <p>(f) <i>Construction contracts</i></p> <p>(g) <i>Investment properties</i></p> <p>(h) <i>Financial instruments and investments</i></p> <p>(i) <i>Leases</i></p> <p>(j) <i>Research and development costs</i></p> <p>(k) <i>Inventories:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> (i) <i>Held for resale</i> (ii) <i>For consumption</i> <p>(l) <i>Provisions</i></p> <p>(m) <i>Employee benefit costs</i></p> <p>(n) <i>Foreign currency translation and hedging</i></p> <p>(o) <i>Definition of segments and the basis for allocation of costs between segments</i></p> <p>(p) <i>Inflation accounting</i></p> <p>(q) <i>Government grants</i></p>	<p>(b) <i>Princípios de consolidação, incluindo entidades controladas</i></p> <p>(c) <i>Inversões</i></p> <p>(d) <i>Reconhecimento, depreciação e amortização do valor dos ativos tangíveis e intangíveis</i></p> <p>(e) <i>Capitalização de custos financeiros e outros desembolsos:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>inventários mantidos para sua venda</i> - <i>outros ativos qualificados</i> <p>(f) <i>Contratos de construção</i></p> <p>(g) <i>Propriedades de inversão</i></p> <p>(h) <i>Inversões e instrumentos financeiros</i></p> <p>(i) <i>Arrendamentos financeiros</i></p> <p>(j) <i>Capitalização de custos financeiros e outros desembolsos</i></p> <p>(k) <i>Inventários</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>mantidos para revenda</i> - <i>para consumo da própria entidade</i> <p>(l) <i>Provisões</i></p> <p>(m) <i>Custos por contribuições sociais</i></p> <p>(n) <i>Conversão de moeda estrangeira e cobertura das operações.</i></p> <p>(o) <i>Definição de segmentos, assim como as bases para a classificação dos custos entre os segmentos</i></p> <p>(p) <i>Contabilidade em épocas de inflação</i></p> <p>(q) <i>Subvenções governativas.</i></p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>131. Cada entidad habrá de considerar la naturaleza de sus operaciones, así como los principios y políticas que el usuario desea conocer, a través de la información financiera, sobre tal tipo de entidad. Por ejemplo, de las entidades del sector público se espera que revelen su política contable de reconocimiento de impuestos, donaciones y otras formas de ingresos ordinarios/recursos sin contraprestación. Cuando una entidad tiene un número significativo de operaciones o transacciones en el extranjero, puede esperarse de ella que informe acerca de las políticas contables seguidas para el reconocimiento de las pérdidas y ganancias por diferencias de cambio, así como acerca de la cobertura de las mismas. En los estados financieros consolidados, se habrán de revelar las políticas utilizadas para la determinación de la plusvalía comprada (fondo de comercio) y los intereses minoritarios.</p>	<p>131. Each entity considers the nature of its operations and the policies which the user would expect to be disclosed for that type of entity. For example, public sector entities would be expected to disclose an accounting policy for recognition of taxes, donations and other forms of non-reciprocal revenue. When an entity has significant foreign operations or transactions in foreign currencies, disclosure of accounting policies for the recognition of foreign exchange gains and losses and the hedging of such gains and losses would be expected. In consolidated financial statements, the policy used for determining goodwill and minority interest is disclosed.</p>	<p>131. Cada entidade considera a natureza das suas operações e as políticas que os usuários das suas demonstrações financeiras esperam que sejam divulgadas para esse tipo de entidade. Por exemplo, espera-se que uma entidade do setor público revele sua política contábil de reconhecimento de impostos, doações e outras formas de rendimentos sem contraprestação. Quando uma entidade tem operações estrangeiras ou transações significativas em moeda estrangeira, espera-se que divulgue as políticas contábeis para o reconhecimento de ganhos e perdas cambiais, assim como sobre a cobertura dos mesmos. Nos estados financeiros consolidados, são divulgadas as políticas usadas para a mensuração do goodwill (fundo de comércio) e dos interesses minoritários.</p>
<p>132. Una determinada política contable puede ser significativa incluso cuando los importes a los que afecta en el periodo son de cuantía insignificante. También será apropiado informar de las políticas contables que corresponden a cada área sobre la que no existe una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público, seleccionando las áreas y cumpliendo el deber de información sobre ellas de acuerdo con lo establecido en el párrafo 37.</p>	<p>132. An accounting policy may be significant even if amounts shown for current and prior periods are not material. It is also appropriate to disclose an accounting policy for each policy not covered by existing International Public Sector Accounting Standards, but selected and applied in accordance with paragraph 37.</p>	<p>132. Uma determinada política contábil pode ser significativa inclusive quando a importância que a afeta no período for de quantia insignificante. Também será apropriado informar as políticas contábeis que correspondem a cada área sobre a qual não existe uma Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público, selecionando as áreas e cumprindo o dever de informação sobre elas de acordo com o estabelecido no parágrafo 37.</p>
<p>Otras Revelaciones</p>	<p>Other Disclosures</p>	<p>Outras divulgações</p>

<p>133. La entidad debe informar de lo siguiente, siempre que no se haya cubierto con la información incluida en otro lugar dentro de los estados financieros:</p> <p>(a) domicilio y forma legal de la entidad, y jurisdicción en que opera;</p> <p>(b) una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad, así como de sus principales actividades;</p> <p>(c) referencia a la legislación pertinente que rige las operaciones de la entidad; y</p> <p>(d) nombre de la entidad controladora directa y de la controladora última de la entidad económica (si fuera pertinente).</p>	<p>133. An entity should disclose the following if not disclosed elsewhere in information published with the financial statements:</p> <p>(a) The domicile and legal form of the entity, and the jurisdiction within which it operates;</p> <p>(b) A description of the nature of the entity's operations and principal activities;</p> <p>(c) A reference to the relevant legislation governing the entity's operations; and</p> <p>(d) The name of the controlling entity and the ultimate controlling entity of the economic entity (where applicable).</p>	<p>133. A entidade deve informar, sempre que não tenha divulgado em outro local dentro das demonstrações financeiras, o seguinte:</p> <p>(a) domicílio e forma jurídica da entidade, e jurisdição em que opera;</p> <p>(b) uma descrição da natureza das operações da entidade, assim como de suas principais atividades;</p> <p>(c) referência a legislação pertinente que rege as operações da entidade; e</p> <p>(d) nome da entidade controladora direta e da última controladora da entidade econômica (se for pertinente).</p>
<p>Disposiciones Transitorias</p>	<p>Transitional Provisions</p>	<p>Disposições transitórias</p>
<p>134. Todas las disposiciones de la presente Norma deben aplicarse desde la fecha de la primera adopción de la misma, excepto en relación a partidas (o rubros) que no hayan sido reconocidas como consecuencia de disposiciones transitorias de otra Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público. No se requerirá aplicar las directrices de revelación de información de la presente Norma a tales partidas (o rubros), hasta que las disposiciones transitorias de dicha otra Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público hayan quedado sin efecto.</p>	<p>134. All provisions of this Standard should be applied from the date of first adoption of this Standard, except in relation to items which have not been recognized as a result of transitional provisions under another International Public Sector Accounting Standard. The disclosure provisions of this Standard would not be required to apply to such items until the transitional provision in the other International Public Sector Accounting Standard expires.</p>	<p>134. Todas as disposições da presente Norma devem ser aplicadas desde o fechamento da primeira adoção da mesma, exceto em relação aos itens que não sejam reconhecidos como consequência de disposições transitórias de outra Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público. Não se solicitará aplicar as diretrizes de revelação da informação da presente Norma a tais itens, até que as disposições transitórias desta outra Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público tenham ficado sem efeito.</p>

<p>135. A pesar de la existencia de disposiciones transitorias en otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, es recomendable que las entidades en proceso de adoptar la base contable de acumulación (o devengo) en la presentación de su información financiera, cumplan íntegramente con todas las disposiciones de dichas otras Normas tan pronto como les sea posible.</p>	<p>135. Notwithstanding the existence of transitional provisions under another International Public Sector Accounting Standard, entities that are in the process of adopting the accrual basis of accounting for financial reporting purposes are encouraged to comply in full with the provisions of that other Standard as soon as possible.</p>	<p>135. Apesar da existência de disposições transitórias em outras Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, é recomendável que as entidades em processo de adotar a base contábil de acumulo na apresentação de sua demonstração financeira, cumpram integralmente com todas as disposições de outras Normas tão quanto seja possível.</p>
<p>Fecha de vigencia</p>	<p>Effective Date</p>	<p>Data de vigência</p>
<p>136. La presente Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de Julio del 2001. Se aconseja anticipar su aplicación.</p>	<p>136. This International Public Sector Accounting Standard becomes effective for annual financial statements covering periods beginning on or after July 1, 2001. Earlier application is encouraged.</p>	<p>136. A presente Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público terá vigência para as demonstrações financeiras que cubram periodos que comecem a partir de 01 de julho de 2001. Se aconselha antecipar sua aplicação.</p>
<p>137. Cuando, una entidad adopte la base contable de acumulación (o devengo) en la presentación de su información financiera, conforme a lo definido por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, en fecha posterior a la entrada en vigencia de la presente Norma, ésta se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran los ejercicios que comiencen en la fecha de adopción o después de ella.</p>	<p>137. When an entity adopts the accrual basis of accounting, as defined by International Public Sector Accounting Standards, for financial reporting purposes, subsequent to this effective date, this Standard applies to the entity's annual financial statements covering periods beginning on or after the date of adoption.</p>	<p>137. Quando uma entidade adotar a base contábil de acumulação na apresentação de sua informação financeira, conforme a definição das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, em data posterior a entrada em vigência da presente Norma, esta se aplicará a todas as demonstrações financeiras anuais da entidade que cubram os exercícios que comecem na data de adoção ou depois dela.</p>