



FACULDADES MAGSUL

VAGNER FERNANDES DE ALMEIDA

**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ABRANGENTE:
FORMATO DE APRESENTAÇÃO, IFRS VERSUS CPC**

PONTA PORÃ – MS

2020

VAGNER FERNANDES DE ALMEIDA

**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ABRANGENTE: FORMATO DE
APRESENTAÇÃO, IFRS VERSUS CPC**

Trabalho de Conclusão Curso – TCC apresentado à Banca Examinadora das Faculdades Integradas de Ponta Porã, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Me Alex Ferreira da Silva

PONTA PORÃ – MS
2020

VAGNER FERNANDES DE ALMEIDA

**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ABRANGENTE: FORMATO DE
APRESENTAÇÃO, IFRS VERSUS CPC**

Trabalho de Conclusão Curso – TCC apresentado à Banca Examinadora das Faculdades Integradas de Ponta Porã, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Me. Alex Ferreira da Silva
Faculdades Magsul

Prof. Esp. Aldecir da Silva Leite
Faculdades Magsul

Ponta Porã, 17 de fevereiro de 2020.

*À Beltran Fernandes e Rita Batista, in memoriam, pelo exemplo de avós,
À Marilde Batista, pelo exemplo de mãe,
À Viviane Souza, por me aturar,
À Nicole Oliveira, por ser a razão para sempre continuar em frente...*

Agradecimentos

Agradeço aos meus avós maternos, Beltran Fernandes e Rita Batista, que embora já tenham partido, contribuíram em muito para que eu me tornasse quem sou e serão eternamente lembrados com muito carinho.

Agradeço a minha mãe Marilde Batista, por ser essa mãe maravilhosa e ter sido uma excelente profissional, e também pelos ensinamentos, motivação e apoio incondicional.

Agradeço a meu pai Waldelirio Dutra, por ser um pai bondoso e compreensivo e um profissional dedicado.

Agradeço a Viviane Souza, por ser uma esposa maravilhosa, que por vezes teve de me aturar em momentos de cansaço, mas, sempre buscando me incentivar a buscar o melhor.

Agradeço aos professores do Curso de Ciências Contábeis das Faculdades Magsul pelo aprendizado e incentivo e em especial ao mestre e orientador Alex Silva, pelas conversas e apontamentos no decorrer da elaboração do trabalho, pois, foram de grande ajuda.

Agradeço aos colegas de curso, pelo convívio ao longo desses quatro anos, pelas risadas e principalmente pela troca de conhecimento, que em muito enriqueceu essa jornada.

E por fim, agradeço a Nicole Oliveira, a maior benção que poderia querer, minha amada filha, que por mais estressado que esteja, tudo muda com apenas um sorriso.

ALMEIDA, Vagner Fernandes. **Demonstração do resultado abrangente**: formato de apresentação, ifrs versus cpc. 39 folhas. Trabalho de Conclusão de Graduação em Ciências Contábeis – Faculdades Magsul, Ponta Porã, 2020.

Resumo

O presente trabalho consistiu em verificar o motivo das divergências no formato da apresentação da Demonstração do Resultado Abrangente no Brasil em relação a contabilidade internacional. O Resultado Abrangente é composto pelo Lucro Líquido do exercício e pelos Outros Resultados Abrangentes (ganhos e perdas não realizados deduzidos ajustes de reclassificação). Atualmente no Brasil a Demonstração do Resultado do Exercício deve ser um demonstrativo único e os outros resultados abrangentes devem ser demonstrados na Demonstração do Resultado Abrangente e também na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, enquanto no cenário internacional através da normatização do IASB os resultados do período e outros resultados abrangentes podem ser apresentados tanto separadamente como em demonstração única e os outros resultados abrangentes não devem constar na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. A determinação dos motivos das divergências se deu através de análise comparativa histórica entre o âmbito internacional e nacional onde nota-se direcionamento devido ao foco na contabilidade gerencial por parte do cenário internacional enquanto no Brasil houve grande ênfase na contabilidade fiscal; sendo realizada posteriormente a análise dos modelos aceitos pelo IFRS e CPC, onde é verificada divergência em virtude do cumprimento da legislação vigente no Brasil atualmente; e por fim, analisado a relevância de tais informações para a tomada de decisão, sendo constatada a importância para avaliações futuras acerca da situação da empresa. Para isso, foram abordados os aspectos teóricos acerca das demonstrações contábeis, Resultados Abrangentes, Outros Resultados Abrangentes e estrutura da Demonstração do Resultado Abrangente. Quanto ao tipo de pesquisa, tratou-se de pesquisa qualitativa, explicativa no que diz respeito ao seu objetivo, e que utilizou de pesquisa bibliográfica e documental no que tange os procedimentos técnicos.

Palavras-chave: Demonstração do Resultado Abrangente; Outros Resultados Abrangentes; Resultado Abrangente; Formato de Apresentação.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Composição do Resultado Abrangente.....	14
--	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – DRE + DRA.....	25
Quadro 2 – DRA separada.....	26

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Evolução das Normas Internacionais de Contabilidade.....	26
Gráfico 2 – Eventos significativos no Brasil.....	28
Gráfico 3 – Evolução contábil dos ORAs no Brasil.....	29

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA: Associação Brasileira das Companhias Abertas

AICPA: *American Institute of Certified Public Accountants*

APB: *Accounting Principles Board*

APIMEC: Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento de Mercado de Capitais

BACEN: Banco Central

CFC: Conselho Federal de Contabilidade

CNI: Confederação Nacional da Indústria

CPC: Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM: Comissão de Valores Mobiliários

DMPL: Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

DRA: Demonstração do Resultado Abrangente

DRE: Demonstração do Resultado do Exercício

EUA: Estados Unidos da América

FASB: *Financial Accounting Standards Board*

FEBRABAN: Federação Brasileira de Bancos

GAAP: *Generally Accepted Accounting Principles*

IAS: *International Accounting Standards*

IASB: *International Accounting Standards Board*

IASC: *International Accounting Standards Committee*

IBRACON: Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IFRIC: *International Financial Reporting Interpretations Committee*

IFRS: *International Financial Reporting Standards*

NBC: Norma Brasileira de Contabilidade

NBC PG: Geral

NBC PA: do Auditor Independente

NBC PP: do Perito Contábil

NBC TG: Geral

NBC TSP: do Setor Público

NBC TA: de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica

NBC TR: de Revisão de Informação Contábil Histórica

NBC TO: de Asseguração de Informação Não Histórica

NBC TSC: de Serviço Correlato

NBC TI: de Auditoria Interna

NBC TP: de Perícia

ORA: Outros Resultados Abrangentes

RFB: Receita Federal do Brasil

SFAS: *Statement of Financial Accounting Standards*

SIC: *Standing Interpretations Committee*

SUSEP: Superintendência de Seguros Privados

US GAAP: *United States Generally Accepted Accounting Principles*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 OBJETIVOS	12
1.1.1 <i>Objetivo Geral</i>	12
1.2 JUSTIFICATIVA	12
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	14
2.1 CONTABILIDADE INTERNACIONAL	14
2.1.1 <i>Origem</i>	14
2.2 CONTABILIDADE NO BRASIL	15
2.2.1 <i>Evolução histórica</i>	15
2.3 IMPLANTAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS NO BRASIL	16
2.3. 1 <i>Órgãos Reguladores</i>	18
2.3. 2 <i>Normas Brasileiras de Contabilidade</i>	20
2.4 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ABRANGENTE.....	23
2.4.1 <i>Origem</i>	23
2.4.2 <i>Demonstração do Resultado Abrangente no Brasil</i>	24
2.4.3 <i>Objetivo</i>	25
2.4.4 <i>Resultado Abrangente</i>	25
2.4.5 <i>Outros resultados abrangentes</i>	26
3 METODOLOGIA	28
3.1 TIPO DE PESQUISA.....	28
3.2 PESQUISA COM BASE NOS OBJETIVOS	28
3.3 PROCEDIMENTOS TÉCNICOS	29
3.4 COLETA DE DADOS	30
3.5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	30
4 RESULTADOS.....	32
4.1 ANÁLISE HISTÓRICA INTERNACIONAL	32
4.2 ANÁLISE HISTÓRICA NACIONAL	35
4.3 EVOLUÇÃO CONTÁBIL DOS ORAS NO BRASIL.....	36
5 CONCLUSÃO	39
REFERÊNCIAS.....	40

1 INTRODUÇÃO

As informações contábeis devem fornecer conteúdo de fácil análise e compreensão aos usuários que as utilizam e expor as informações relevantes de forma confiável, comparável e consistente. Possibilitando assim, ao usuário, condições aceitáveis para avaliação de situações passadas, presentes e futuras relativas à entidade (PADOVEZE, BENEDICTO, LEITE, 2014).

O objetivo da contabilidade consiste em fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos às entidades. E por informação estruturada, compreende-se: informações ordenadas, geradas por um sistema contábil devidamente elaborado, implantado e periodicamente revisado, a partir de parâmetros próprios (IUDÍCIBUS; MARION, 2018).

Empresas presentes em mais de um país, ou, que negociam ações em mercados de capitais estrangeiros, precisam fornecer sua situação econômico-financeira para controladores e investidores. Têm-se então, na contabilidade, as principais ferramentas para divulgação das informações, através das demonstrações contábeis e outras formas de evidenciação (PADOVEZE, BENEDICTO, LEITE, 2014).

Com a globalização, temos também a uniformização contábil em todo o mundo, e com isso, será mais atrativo aos investidores, investir em países que adotam as normas contábeis internacionais, visto que, as informações estarão de acordo com normas de alta qualidade, transparência e comparabilidade, assim, diminuindo o risco do investimento e o custo do capital (PADOVEZE, BENEDICTO, LEITE, 2014).

O início de uma série de mudanças relevantes nas normas contábeis brasileiras, foi a aceitação dos pronunciamentos do CPC pelos órgãos reguladores nacionais. O CPC foi criado em 2005 pela Resolução CFC nº 1.055, com isso, começa a centralização e uniformização na emissão de normas e à convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais (CURCINO, LEMES, BOTINHA, 2014).

A Demonstração do Resultado Abrangente, segundo as normas internacionais, pode ser apresentada como continuidade da Demonstração do Resultado do Exercício, mas no Brasil é determinado que seja como um relatório a parte, ainda havendo a possibilidade de que os outros resultados abrangentes sejam apresentados na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Nesse contexto, questiona-se: Qual o motivo da divergência no formato de apresentação da DRA no Brasil: IFRS versus CPC?

1.1 OBJETIVOS

Os objetivos se fazem necessários para demonstrar a identificação do problema de maneira a facilitar a análise e validação do mesmo e expor suas diversas delimitações, seja conceitual, especial e temporal, para que através deles se guiem de maneira ordenada os estudos, desenvolvimento e conclusão (GIL, 2018).

1.1.1 Objetivo Geral

Analisar a divergência no formato de apresentação da DRA no Brasil: IFRS versus CPC

1.1.1.1 Objetivos específicos

Analisar o formato de apresentação da DRA em concordância com o IFRS

Comparar a apresentação da DRA no padrão IFRS com a DRA orientada pelo CPC

Evidenciar os benefícios da DRA para a tomada de decisão

1.2 JUSTIFICATIVA

O estudo se justifica pelo fato de que a informação contábil é fundamental para análise da situação econômico-financeira da empresa, análise esta que é feita em partes, através das demonstrações contábeis da entidade, portanto, com a padronização às normas internacionais de contabilidade, espera-se demonstrações em concordância às referidas normas.

No Brasil, há no período recente grande esforço para convergência as normas internacionais de contabilidade, estas que já vem sendo traduzidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, mas, que devido a questões burocráticas nem sempre podem ser seguidas completamente.

No caso da Demonstração de Resultado Abrangente, onde são demonstrados possíveis resultados futuros, no Brasil tem-se maior esforço em sua elaboração, pois,

são necessários preparos específicos acerca dos outros resultados abrangentes visando atendimento, ou, ao IFRS, ou, ao CPC.

Exposto isso, busca-se apresentar o motivo para recomendações divergentes entre IFRS e CPC para elaboração da demonstração do resultado abrangente no cenário nacional, bem como possíveis benefícios da divulgação desse demonstrativo contábil no Brasil.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADE INTERNACIONAL

2.1.1 Origem

Após a quebra da Bolsa de Nova Iorque em 1929, nos Estados Unidos uniram-se membros do governo, auditores, pesquisadores acadêmicos, entre outros, para buscar os eventos que levaram à crise e com isso, formular medidas para evita-los. Onde concluíram haver a necessidade de revisão do preparo e auditoria das demonstrações contábeis (LEMES, CARVALHO, 2010).

Após isso, o AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) desenvolveu uma área de preparo das “normas contábeis” (o *APB – Accounting Principles Board*), que foi responsável pela maior parte dos US GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*), no período de 1930 a 1970, até que foi substituído pela FASB (*Financial Accounting Standards Board*) (LEMES, CARVALHO, 2010), está que é responsável pela emissão dos SFACs (*Statements of Financial Accounting Concepts*).

Em 1973 surge o IASC (*International Accounting Standards Committee*), através de acordo entre órgãos de Contabilidade da Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda e Estados Unidos (SANTOS *et al.*, 2015).

Após 1929 houve maior atenção as normas contábeis nos Estados Unidos e com o surgimento do IASC, passou-se a ter um organismo internacional onde seriam produzidas normas contábeis verdadeiramente internacionais e não de acordo com a visão de um país em particular como estava acontecendo até então.

A partir de 2000, surge o IASB (*International Accounting Standards Board*), devido a necessidade de que as até então IAS (*International Accounting Standards*) mudassem de uma simples “harmonização”, para de fato uma “convergência” entre as diversas normatizações nacionais e a normatização internacional. Com isso as IASs passam a ser IFRS (*International Financial Reporting Standards*) (SANTOS *et al.*, 2015).

De forma que tanto o IASC, quanto o IASB, teve/tem o Comitê de Interpretações, pode-se citar cinco tipos de pronunciamentos técnicos contábeis:

Estrutura Conceitual (*Framework*) não é oficialmente um pronunciamento técnico, entretanto, estabelece os princípios contábeis de definição, mensuração e reconhecimento de ativos, passivos, receitas e despesas; Normas Contábeis Internacionais (IAS); as interpretações SIC (*Standing Interpretations Committee*); Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS); e as interpretações IFRIC (*International Financial Reporting Interpretations Committee*) (VICENCONTI, NEVES, 2018).

O IASB, objetiva: o desenvolvimento de um único conjunto de normas contábeis internacionais de alta qualidade, de fácil compreensão, realizável, que exija informações de alta qualidade, fidedignas e comparáveis nas demonstrações contábeis e em outros relatórios financeiros, para auxílio na tomada de decisão; utilização rigorosa das normas; e convergência entre as normas contábeis nacionais e as Normas Internacionais de Contabilidade (NIYAMA, 2007).

A partir de 2004, FASB e IASB iniciaram um trabalho conjunto a respeito da apresentação das demonstrações contábeis (Demonstração do Resultado do Exercício, Mutações do Patrimônio Líquido, Fluxo de Caixa e Balanço Patrimonial). O IASB executou os trabalhos em duas fases, sendo a primeira à apresentação e período de divulgação das demonstrações, e a segunda, os problemas relacionados à apresentação e exibição da informação nas demonstrações contábeis. Já o FASB tratou o processo de maneira única (CHECON, 2013).

Devido a tratativa do FASB ser feita de maneira única, tem-se uma formalização mais rápida, enquanto o IASB tratou as alterações de forma mais cadenciada, podendo analisar as respostas que o FASB e que as próprias alterações estavam tendo, para que então, fizesse as determinações de maneira mais precisa.

2.2 CONTABILIDADE NO BRASIL

2.2.1 Evolução histórica

Em 1940 através do Decreto-lei nº 2.627/40, a contabilidade das Sociedades por Ações foi regulamentada de forma extensiva, porém, o modelo constante no decreto era bastante divergente do atual, tendo contas de compensação que poderiam ser somadas tanto no ativo quanto no passivo do Balanço Patrimonial, não citando exigência de notas explicativas, entre outros (SALOTTI *et al.*, 2015).

Com o passar do tempo se fizeram necessárias melhorias, estas que vieram através da Lei nº 6.404/76 que é conhecida como Lei das Sociedades por Ações, que foi estruturada baseado na contabilidade norte-americana que naquele momento era o mais avançado em termos de contabilidade internacional, trazendo entre os avanços a opção de reavaliação do ativo imobilizado e utilização do método de equivalência patrimonial para a mensuração de investimentos em coligadas e controladas (SALOTTI *et al.*, 2015).

A Lei nº 6.404/76 foi um grande passo na época, mas de certa forma acabou por gerar dificuldade em caso de necessidade de novas mudanças, visto que, mudar leis federais são normalmente processos lentos, no período havia também o desafio gerado pela hiperinflação, onde se fazia necessário emissão de regulações contábeis frequentemente por parte do BACEN e da CVM, dentre estas destaca-se a Deliberação CVM nº 29, de 1986, que aprovou a “Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade” elaborada pelo IBRACON, onde consta o conceito da prevalência sobre a forma, uma das bases dos IFRS (SALOTTI *et al.*, 2015).

Ainda segundo Salotti *et al.* (2015, p.5)

...apesar de todos esses esforços, havia, ainda, uma forte influência das regras fiscais sobre a prática contábil brasileira. Um caso típico dessa influência podia ser facilmente atestado ao olharmos para as taxas de depreciação utilizadas pelas companhias que, em sua grande maioria, seguiam as taxas estipuladas como dedutíveis pela legislação fiscal brasileira, sem necessariamente representar a melhor identificação do efetivo desgaste de ativos não circulantes pelo uso. O predomínio da visão fiscalista sobre a contabilidade societária ou financeira era de tal monta que representava, de fato, um enorme “desincentivo” à adoção das melhores práticas de preparo e apresentação de demonstrações financeiras de uso geral para a tomada de decisões econômicas.

No Brasil há sempre a busca por melhorias contábeis, porém não de maneira voltada a investidores até período recente, tendo destaque dois pontos, a implantação de lei federal, que para alteração exige longos processos; e uma forte influência fiscal, não gerando as melhores informações para fins de tomada de decisão.

2.3 IMPLANTAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS NO BRASIL

Para que haja evolução são necessárias alterações e aprimoramentos, seja de pessoas, máquinas, empresas, entre outras, e na área científica não é diferente, a Contabilidade está sempre em busca de melhorias, e dentre tais melhorias, uma das mais significativas no período recente, tanto para o Brasil quanto para o mundo, foi a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (MARTINS *et al.*, 2013).

No Brasil, quando buscamos entender como chegamos a convergência contábil, podemos considerar três pontos principais, são estes: criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, um órgão com autonomia e imparcialidade, responsável a partir de então, pela interpretação e divulgação das normas contábeis internacionais de modo a concilia-las com as legislações ou normativas já existentes; Banco Central, CVM e SUSEP, terem determinado a partir de 2006 que as entidades deveriam, após um período de adaptação, estar em conformidade também com as normas IFRS; e por fim, a Lei nº 11.638/07, onde altera a Lei nº 6.404/76, estendendo esta as sociedades de grande porte (SALOTTI *et al.*, 2015).

Onde podemos complementar, evidenciando o item 1º da Instrução da CVM nº 457/07, que determinou a adoção dos pronunciamentos emitidos pelo IASB para as demonstrações financeiras consolidadas das companhias abertas, estas tendo como prazo até o ano de 2010, a partir de 2011 (exercício 2010) já era obrigatória a conformidade (SANTOS *et al.*, 2015).

Visando o melhor andamento das atividades, o IASB emitiu o IFRS 1, onde trata da adoção pela primeira vez dos IFRSs, visto que, em alguns casos haveriam situações que necessitariam de ajustes retrospectivos, dessa forma o IFRS 1 possibilita a regularização da situação da entidade após essa aplicação inicial das normas internacionais de contabilidade em sua totalidade. No Brasil essa norma foi a base para a elaboração do CPC 37 (R1), este que, valida que a administração declare conformidade com as exigências dos IFRSs (SANTOS *et al.*, 2015)

Complementa Martins *et al.* (2013, p. 824)

...a *IFRS 1* é uma norma que lida com a mudança de GAAP de QUALQUER país para as *IFRSs*, e, em função disso, procura tratar de todas as questões possíveis em diferentes *GAAPs* para determinar a forma de migração para o *GAAP* internacional. Desse modo, inevitavelmente, há situações previstas pela *IFRS 1* que, para o caso brasileiro, considerando as nossas normas locais, não fazem qualquer sentido. Para exemplificar isso, podemos citar o item C4(i) da *IFRS 1*, que trata de uma situação específica de transição do goodwill, considerando que o *GAAP* anterior o registrava como dedução do Patrimônio Líquido. Ora, no Brasil, esse tipo de tratamento (registro do ágio como redutor do PL, e não como ativo) nunca foi utilizado, mesmo antes da adoção das *IFRSs*. Isso significa que, para o nosso caso, o item C4(i) não é aplicável.

Devido à necessidade de abrangência do IFRS 1, ele trata das mais diversas situações, buscando orientar os mais diversos conceitos geralmente aceitos de contabilidade nos países, portanto é bastante extenso, mas, a partir do momento em que um país busca a convergência as normas internacionais de contabilidade, deve-

se considerar as partes do IFRS 1 que serão relevantes, para que estas sejam incorporadas as normas locais de maneira sucinta e plausível (MARTINS *et al.*, 2013).

Mesmo que ainda não havendo normatização nacional (nesse caso por parte do CPC) sobre determinado assunto, a empresa só poderá declarar que as demonstrações contábeis consolidadas estão de acordo com os IFRSs se todos os documentos emitidos pelo IASB estiverem sendo adotados por ela integralmente (SANTOS *et al.*, 2015).

A viabilização da implantação das normas internacionais no Brasil veio através de alguns marcos, estes que são, a criação do CPC, o apoio do Banco Central, CVM e SUSEP em exigir a adoção dos IFRS a partir de 2006 e a edição de Lei nº 11.638 em 2007, onde estendeu a Lei das Sociedades por Ações também para as sociedades limitadas de grande porte e introduziu a separação entre contabilidade fiscal e societária.

2.3. 1 Órgãos Reguladores

No período recente já temos de maneira bem definida o órgão regulador referente a normatização contábil nos padrões internacionais, avanço significativo que foi resultado do esforço conjunto de entidades como CFC, FIPECAFI, CVM, BACEN, entre outros.

Segundo o CFC (2018?),

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é uma Autarquia Especial Corporativa dotada de personalidade jurídica de direito público. Criado e regido por legislação específica, o Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, o CFC possui estrutura, organização e funcionamento regulamentados pela Resolução CFC nº 1.370, de 8 de dezembro de 2011, que aprova o Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade. O CFC é integrado por um representante de cada estado e mais o Distrito Federal, no total de 27 conselheiros efetivos e igual número de suplentes – Lei nº 11.160/05 -, e tem, dentre outras finalidades, nos termos da legislação em vigor, principalmente a de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade, cada um em sua base jurisdicional, nos Estados e no Distrito Federal; decidir, em última instância, os recursos de penalidade imposta pelos Conselhos Regionais, além de regular acerca dos princípios contábeis, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada, bem como editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional. Em 2010 foi sancionada pelo Presidente da República a Lei 12.249 /2010, que institui a obrigatoriedade do Exame de Suficiência na área contábil.

O CFC é mais voltado a normatização contábil, sendo as NBCs classificadas em profissionais (NBC PG, NBC PA, NBC PP) e técnicas (NBC TG, NBC TSP, NBC

TA, NBC TR, NBC TO, NBC TSC, NBC TI, NBC TP), onde dentre essas estarão as normas emitidas para validação dos pronunciamentos do CPC (CFC 2018?).

Não menos relevante, podemos citar a FIPECAFI constituída em 1974 por um grupo de professores do Departamento de Contabilidade e Atuária da USP, auxiliou acerca das mudanças contábeis levando conhecimento as entidades, onde vale destaque a elaboração do primeiro Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações de 1978 e diversos cursos ministrados tanto para empresas privadas como também para empresas estatais, possibilitando maior entendimento nesse período de alterações e elevando a qualidade das tratativas acerca de assuntos contábeis, tornando menos árduo o caminho até a convergência as normas internacionais de contabilidade (FIPECAFI, 2018?).

Segundo a CVM (2014?),

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) foi criada em 07/12/1976 pela Lei 6.385/76, com o objetivo de fiscalizar, normatizar, disciplinar e desenvolver o mercado de valores mobiliários no Brasil.

A CVM é uma entidade autárquica em regime especial, vinculada ao Ministério da Economia, com personalidade jurídica e patrimônio próprios, dotada de autoridade administrativa independente, ausência de subordinação hierárquica, mandato fixo e estabilidade de seus dirigentes, e autonomia financeira e orçamentária.

Enquanto a CVM regula as companhias abertas, o BACEN regula as instituições financeiras; O Banco Central foi criado através da Lei nº 4.595/64, é vinculado (sem subordinação) ao Ministério da Economia e busca manter a estabilidade monetária do país e solidez do sistema financeiro brasileiro frente ao mercado internacional (BACEN, 2018?).

Segundo a RFB (2018?),

A Secretaria da Receita Federal do Brasil é um órgão específico, singular, subordinado ao Ministério da Economia, exercendo funções essenciais para que o Estado possa cumprir seus objetivos. É responsável pela administração dos tributos de competência da União, inclusive os previdenciários, e aqueles incidentes sobre o comércio exterior, abrangendo parte significativa das contribuições sociais do País.

Também subsidia o Poder Executivo Federal na formulação da política tributária brasileira, previne e combate a sonegação fiscal, o contrabando, o descaminho, a pirataria, a fraude comercial, o tráfico de drogas e de animais em extinção e outros atos ilícitos relacionados ao comércio internacional.

O CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis foi criado pela Resolução CFC nº1.055/05, para que as emissões de normas contábeis fossem centralizadas em um único órgão, que iria unificar o padrão contábil brasileiro e simultaneamente buscar a convergência aos padrões internacionais de Contabilidade IFRS e é composto por integrantes de diversas esferas desde acadêmicos até auditores, sendo seis

fundadores do CPC (ABRASCA, APIMEC, BMF BOVESPA S.A., CFC, FIPECAFI, IBRACON), estes que tem dois representantes cada, com direito a assento, voz e voto, mais participação com direito apenas a voz de mais dois participantes de cada uma das seguintes instituições: BACEN, CVM, CNI, FEBRABAN, RFB e SUSEP(SALOTTI *et al.*, 2015, p.7).

No Brasil antes do CPC podíamos visualizar vários órgãos reguladores no que tange assuntos pertinentes a Contabilidade, dentre eles: CFC, que emite as NBCs que abrangem principalmente a profissão contábil; CVM, que regula o mercado de valores mobiliários; BACEN, responsável pelas instituições financeiras; RFB, auxiliando no desenvolvimento da política tributária.

Tais entidades necessitavam de uma referência acerca da normatização a ser seguida, visando a qualidade, uniformidade e eficiência das regulamentações, estas que passaram a ser orientadas pelo CPC, que tem como objetivo a convergência as normas internacionais de contabilidade e a centralização da emissão de tais normas; A partir da emissão dos pronunciamentos o CFC é responsável pela conversão em NBCs e os demais órgãos reguladores emitem os devidos pronunciamentos aprovando e tornando obrigatório a adoção dos CPCs em questão, ou seja, o CPC emite um pronunciamento, o CFC valida e as entidades reguladoras adotam o pronunciamento e transmitem aos regulados.

2.3. 2 Normas Brasileiras de Contabilidade

No Brasil, acerca das demonstrações financeiras, a obrigatoriedade se dá através da Lei nº 6.404, Art. 176,

Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício; e

IV – demonstração dos fluxos de caixa; e (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007). (BRASIL, 1976, Art. 176).

A Lei nº 6.404 não faz menção a Demonstração do Resultado Abrangente, mas, ainda assim é relevante ao estudo, pois, a partir dela temos a obrigatoriedade da Demonstração do Resultado do Exercício. E em seu Art. 187 esclarece:

A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social. (BRASIL, 1976, Art. 187).

Dessa forma, expostas as informações constantes na DRE, há um impedimento ao formato único da demonstração do resultado do período e outros resultados abrangentes devido a não haver menção na referida Lei acerca dos outros resultados abrangentes.

A Lei 6.404 comumente conhecida como Lei das Sociedades por Ações foi através da Lei 11.638 estendida também as sociedades de grande porte: “Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.” (Brasil, 2007).

A Lei 11.638 ainda esclarece que,

Aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

Parágrafo único. Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais). (BRASIL, 2007, Art. 3º).

Através das alterações trazidas pela Lei 11.638, tem-se então maior abrangência das normativas contábeis, o que demonstra a intenção de adequação aos parâmetros internacionais.

O CPC, no Pronunciamento Técnico CPC 26, Item 10, expõe o conjunto completo de demonstrações contábeis,

- (a) balanço patrimonial ao final do período;
- (b1) demonstração do resultado do período;
- (b2) demonstração do resultado abrangente do período;
- (c) demonstração das mutações do patrimônio líquido do período;
- (d) demonstração dos fluxos de caixa do período;
- (e) notas explicativas, compreendendo as políticas contábeis significativas e outras informações elucidativas; (Alterada pela Revisão CPC 08)
- (ea) informações comparativas com o período anterior, conforme especificado nos itens 38 e 38A; (Incluída pela Revisão CPC 03)
- (f) balanço patrimonial do início do período mais antigo, comparativamente apresentado, quando a entidade aplicar uma política contábil retrospectivamente ou proceder à reapresentação retrospectiva de itens das demonstrações contábeis, ou quando proceder à reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis de acordo com os itens 40A a 40D; e (Alterada pela Revisão CPC 03)
- (f1) demonstração do valor adicionado do período, conforme Pronunciamento Técnico CPC 09, se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente. (Alterada pela Revisão CPC 03).

De maneira a estruturar a real convergência as normas internacionais de contabilidade, através das interpretações dos documentos emitidos pelo IASB, o CPC emite os pronunciamentos técnicos, estes que já são em sua maioria, traduções bastante próximas aos padrões internacionais.

Ainda no CPC 26, esclarece que,

10A. A entidade pode, se permitido legalmente, apresentar uma única demonstração do resultado do período e outros resultados abrangentes, com a demonstração do resultado e outros resultados abrangentes apresentados em duas seções. As seções devem ser apresentadas juntas, com o resultado do período apresentado em primeiro lugar seguido pela seção de outros resultados abrangentes. A entidade pode apresentar a demonstração do resultado como uma demonstração separada. Nesse caso, a demonstração separada do resultado do período precederá imediatamente a demonstração que apresenta o resultado abrangente, que se inicia com o resultado do período. (Incluído pela Revisão CPC 03).

10B. Quando da aprovação deste Pronunciamento Técnico, deve atentar-se para o fato importante de que a legislação societária brasileira requer que seja apresentada a demonstração do resultado do período como uma seção separada. (Incluído pela Revisão CPC 03).

Podemos observar grandes mudanças na normatização contábil brasileira em prol da convergência as Normas Internacionais de Contabilidade, onde o CPC busca

a convergência em sua totalidade, esta que ainda não ocorre devido a divergências com a legislação vigente no país conforme exposto acima.

2.4 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ABRANGENTE

2.4.1 Origem

A partir de 1997, a Demonstração do Resultado Abrangente (DRA) passou a ser obrigatória nos Estados Unidos da América (EUA), através da norma SFAS 130 (FASB, 1997), no parágrafo 4 da norma *Statement of Financial Accounting Standards* (SFAS) 130 (FASB, 1997, p. 5), esclarece que, alguns usuários de informações sobre demonstrações contábeis expressaram preocupação com o número de itens do lucro abrangente que ignoram a demonstração de resultados. E no parágrafo 9 da citada norma, complementa, antes da emissão desta norma, o comitê não exigia que uma empresa divulgasse a demonstração de resultado abrangente, e nem recomendado um formato para exibição.

A norma SFAS 130 (FASB, 1997) na sua versão preliminar expõe a possibilidade de divulgação do resultado abrangente juntamente com a Demonstração do Resultado do Exercício ou separadamente, como uma demonstração individual. Entretanto, após consulta pública, surge também a possibilidade de divulgação na Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (*Stockholder's Equity Changes Statement*) (CHECON, 2013, p. 19).

As argumentações após a versão preliminar da SFAS 130 sugeriam que divulgar os ORA em outra demonstração que não a DMPL seria desnecessário, pois, para investidores profissionais não se trataria de informação nova e para investidores não profissionais não teria utilidade; outro ponto observado foi a possibilidade de equívoco por parte dos usuários ao interpretar o desempenho da empresa, se esse se daria pelo lucro líquido, ou, pelo resultado abrangente constante no final da demonstração (CHECON, 2013, p.20).

A divulgação do resultado abrangente dentro da Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido dificulta a compreensão das informações para usuário externo, pois, parte do resultado abrangente são lucros acumulados, e a outra parte, não; e pelo fato da DMPL se tratar de uma demonstração que mostra as variações das contas

que compõem o Patrimônio Líquido da empresa, enquanto que a informação do resultado abrangente tem natureza de desempenho (CHECON, 2013, p.20).

A DRA é relativamente nova, tendo surgido em 1997 devido a necessidade de informações cada vez mais completas por parte das demonstrações contábeis, a princípio houve questionamento referente a possibilidade dos ORA continuarem a serem divulgados apenas dentro da DMPL mas, ao analisar a situação, tanto FASB quanto IASB refutaram a ideia, sendo atualmente exigida a divulgação dos ORA em Demonstração do Resultado do Período e Outros Resultados Abrangentes ou em demonstrativo separado, que no caso seria a DRA.

2.4.2 Demonstração do Resultado Abrangente no Brasil

Conforme exposto anteriormente, os ORA de acordo com o IAS 1 podem ser apresentados em demonstração única de resultado e outros resultados abrangentes, ou, em demonstração separada que será a DRA.

Segundo o CPC 26 (2011),

81A. A demonstração do resultado e outros resultados abrangentes (demonstração do resultado abrangente) devem apresentar, além das seções da demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes:

- (a) o total do resultado (do período);
- (b) total de outros resultados abrangentes;
- (c) resultado abrangente do período, sendo o total do resultado e de outros resultados abrangentes.

Se a entidade apresenta a demonstração do resultado separada da demonstração do resultado abrangente, ela não deve apresentar a demonstração do resultado incluída na demonstração do resultado abrangente. (Incluído pela Revisão CPC 06)

81B. A entidade deve apresentar os seguintes itens, além da demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes, como alocação da demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes do período:

- (a) resultado do período atribuível a: (i) participação de não controladores, e (ii) sócios da controladora;
- (b) resultado abrangente atribuível a: (i) participação de não controladores, e (ii) sócios da controladora.

Se a entidade apresentar a demonstração do resultado em demonstração separada, ela apresentará a alínea (a) nessa demonstração. (Incluído pela Revisão CPC 06)

Em complemento ao fato de que atualmente não é possível a apresentação de resultados em demonstrativo único, o CPC esclarece conforme citado, os procedimentos para elaboração do demonstrativo em separado.

O CPC 26 (2011), item 91, também define,

Os componentes dos outros resultados abrangentes podem ser apresentados:

(a) líquidos dos seus respectivos efeitos tributários; ou

(b) antes dos seus respectivos efeitos tributários, sendo apresentado em montante único o efeito tributário total relativo a esses componentes.

Onde nota-se influência fiscal, uma vez que determinados fatos ainda são incertos, mas, ainda assim, pede-se que seja demonstrada a possível tributação decorrente dos mesmos.

2.4.3 Objetivo

Divulgação das receitas, despesas e outras mutações que afetam o patrimônio líquido, mas que não constam na Demonstração do Resultado do Exercício, podendo constar futuramente ou não (MARTINS *et al.*, 2013, p. 566).

Segundo Almeida (2018, p.128)

...diversas transações são registradas transitoriamente em contas específicas do patrimônio líquido e depois são transferidas para o resultado do exercício quando da ocorrência de certos eventos. O objetivo da DRA é relatar qual seria o resultado do exercício se essas transações, que não são com os sócios na qualidade de proprietários, fossem computadas de imediato no resultado, ou seja, se não fossem registradas transitoriamente em contas do patrimônio líquido.

Informar o resultado líquido do período e possíveis resultados futuros ajustados no patrimônio líquido, devido a não ocorrência de transações financeiras dependentes de eventos posteriores (PADOVEZE, BENEDICTO, LEITE, 2014, p. 81)

2.4.4 Resultado Abrangente

O resultado abrangente total é formado por resultado líquido do exercício, outros resultados abrangentes e ajustes de reclassificação, ou seja, alterações do patrimônio líquido não originadas de transações de capital com os sócios (SANTOS *et al.*, 2015).

É definido pelo CPC 26 (2011) como,

Resultado abrangente é a mutação que ocorre no patrimônio líquido durante um período que resulta de transações e outros eventos que não sejam derivados de transações com os sócios na sua qualidade de proprietários. Resultado abrangente compreende todos os componentes da “demonstração do resultado” e da “demonstração dos outros resultados abrangentes”.

Figura 1: Composição do Resultado Abrangente

Resultado Abrangente		
Lucro líquido	+	Ganhos e perdas não realizados
		-
		Ajustes de reclassificação
		Outros resultados abrangentes

Fonte: CPC 26

2.4.5 Outros resultados abrangentes

O CPC através do pronunciamento técnico CPC 26 (2011) normatiza a Apresentação das Demonstrações Contábeis, pronunciamento em correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 1, onde define outros resultados abrangentes,

Outros resultados abrangentes compreendem itens de receita e despesa (incluindo ajustes de reclassificação), que não são reconhecidos na demonstração do resultado como requerido ou permitido pelos pronunciamentos, interpretações e orientações emitidos pelo CPC.

Dentre os componentes dos ORAs temos as variações na reserva de reavaliação, que segundo o CPC 27 e o CPC 04, no que tange ativo imobilizado e ativo intangível, a transferência dos saldos da reserva de reavaliação para lucros acumulados será possível quando forem realizados (baixa ou alienação), ou, por partes, devido a utilização pela empresa. Sendo que essa movimentação não irá passar pelo resultado.

A respeito dos ganhos e perdas atuariais em planos de pensão com benefício definido, segundo o CPC 33, as variações de ganhos e perdas atuariais em planos de pensão serão registradas nos outros resultados abrangentes, sendo transferidas para a conta de lucros ou prejuízos acumulados quando os ganhos ou perdas ocorrem de fato.

Sobre ganhos e perdas derivados de conversão de demonstrações contábeis de operações no exterior, segundo o CPC 02, no caso de ganhos e perdas de conversão de demonstrações contábeis de operações no exterior, será registrado em conta específica até o momento da baixa da empresa no exterior, quando serão de fato realizadas, passando para o resultado do exercício.

Os ganhos e perdas na remensuração de ativos financeiros disponíveis para venda, segundo o CPC 38, devem ser reclassificados para o resultado no momento do desreconhecimento do instrumento financeiro.

Para casos de parcela efetiva de ganhos ou perdas advindos de instrumentos de hedge em operação de hedge de fluxo de caixa, segundo o CPC 38, haverá reclassificação para o resultado apenas se a transação sujeita a hedge afeta o resultado.

3 METODOLOGIA

O capítulo busca esclarecer os procedimentos metodológicos utilizados, de forma a respaldar a validade e confiabilidade dos dados, através de observação científica, tendo base na teoria e na utilização do método.

3.1 TIPO DE PESQUISA

Embora a Contabilidade esteja em muito envolvida com números, o que pode de certa forma ser uma sugestão a pesquisa quantitativa, podemos nos atentar ao fato de que se trata de uma ciência social, dessa forma havendo também a possibilidade da utilização da pesquisa qualitativa (BEUREN, 2008).

No que tange o tipo de pesquisa, explica Gil (2019, p.62),

A mais evidente diferença entre as pesquisas quantitativas e qualitativas é que nas primeiras os resultados são apresentados em termos numéricos e, nas qualitativas, mediante descrições verbais[...]é preciso considerar que as pesquisas qualitativas não se distinguem das quantitativas apenas em decorrência da natureza de seus dados. Elas se distinguem das quantitativas em decorrência, principalmente, da adoção do enfoque interpretativista, que se distingue do enfoque positivista, tradicionalmente adotado como fundamento das pesquisas quantitativas, e que preconizam a adoção dos mesmos procedimentos adotados nas ciências naturais. Segundo o enfoque interpretativista, o mundo e a sociedade devem ser entendidos segundo a perspectiva daqueles que o vivenciam, o que implica considerar que o objeto de pesquisa é construído socialmente. Assim, a pesquisa qualitativa passou a ser reconhecida como importante para o estudo da experiência vivida e dos complexos processos de interação social.

A pesquisa busca evidenciar a razão para a discordância no formato de apresentação dos Outros Resultados Abrangentes no Brasil quando se tratando de conformidade com o IFRS, visto que, no Brasil não são aceitas totalmente as possibilidades de apresentação sugeridas nas normas internacionais de contabilidade, além disso também serão expostos os benefícios da análise dos Outros Resultados Abrangentes para a tomada de decisão, portanto, será utilizada a abordagem qualitativa.

3.2 PESQUISA COM BASE NOS OBJETIVOS

Para resolução do problema proposto por este trabalho, é utilizada a pesquisa explicativa, pois, realiza registro e análise de fenômenos para possibilitar a identificação de suas causas (SEVERINO, 2007).

Segundo Andrade (2002, p.20),

A pesquisa explicativa é um tipo de pesquisa mais complexa, pois, além de registrar, analisar, classificar e interpretar os fenômenos estudados, procura identificar seus fatores determinantes. A pesquisa explicativa tem por objetivo aprofundar o conhecimento da realidade, procurando a razão, o porquê das coisas e por esse motivo está mais sujeita a erros.

Para Gil (2018, p.25), “as **pesquisas explicativas** têm como propósito identificar fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência de fenômenos”.

3.3 PROCEDIMENTOS TÉCNICOS

Serão utilizados procedimentos técnicos de pesquisa bibliográfica, visto que, a mesma busca solucionar um problema embasando-se em referências teóricas documentadas, sendo dessa forma a que mais se adequa (BARUFFI, 2002).

Para Beuren (2008, p.87),

O material consultado na pesquisa bibliográfica abrange todo referencial já tornado público em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, dissertações, teses, entre outros. Por meio dessas bibliografias reúnem-se conhecimentos sobre a temática pesquisada. Com base nisso é que se pode elaborar o trabalho monográfico, seja ele em uma perspectiva histórica ou com o intuito de reunir diversas publicações isoladas e atribuir-lhes uma nova leitura.

Embora já tenha sido mais comumente associada ao conteúdo impresso, atualmente devido aos novos formatos de informação, a pesquisa bibliográfica muitas vezes conta com o auxílio das mais diversas fontes de informação, tendo destaque entre elas a internet (GIL, 2018).

Também se faz necessária à utilização de pesquisa documental, que para Gil (2018, p.29),

A pesquisa documental é utilizada em praticamente todas as ciências sociais e constitui um dos delineamentos mais importantes no campo da História e da Economia. Como delineamento, apresenta muitos pontos de semelhança com a pesquisa bibliográfica, posto que nas duas modalidades utilizam-se dados já existentes. A principal diferença está na natureza das fontes. A pesquisa bibliográfica fundamenta-se em material elaborado por autores com o propósito específico de ser lido por públicos específicos. Já a pesquisa documental vale-se de toda sorte de documentos, elaborados com finalidades diversas, tais como assentamento, autorização, comunicação etc.

A pesquisa documental seguirá o mesmo roteiro da pesquisa bibliográfica, tendo sua divergência no início do processo, onde irá analisar fontes documentais, estes que podem ser divididos em dois grupos: não tratados, pois, ainda não houve nenhum tipo de análise dos mesmos; e tratados, que já foram analisados de alguma forma (GIL, 2008).

Para Beuren (2008, p.89),

...a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada. Esse tipo de pesquisa visa, assim, selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor, podendo, desse modo, contribuir com a comunidade científica a fim de que outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel.

A mesma será realizada através de documentos de origem escrita, sendo esses elaborados pelo autor sem outras fontes primárias e compilados na ocasião pelo próprio autor (MARCONI, LAKATOS, 2017).

3.4 COLETA DE DADOS

Segundo Beuren (2008), a pesquisa documental serve para agrupar diversas informações de maneira organizada, estas que podem mostrar a relevância de fatos passados para entendimento de situações do presente.

Complementa Gil (2008, p.147),

...há dados que, embora referentes a pessoas, são obtidos de maneira indireta, que tomam a forma de documentos, como livros, jornais, papéis oficiais, registros estatísticos, fotos, discos, filmes e vídeos, que são obtidos de maneira indireta. Essas fontes documentais são capazes de proporcionar ao pesquisador dados em quantidade e qualidade suficiente para evitar a perda de tempo e o constrangimento que caracterizam muitas das pesquisas em que os dados são obtidos diretamente das pessoas.

Exposto isso, explica-se que, no primeiro momento é observado como são apresentados os Outros Resultados Abrangentes de acordo com o IFRS, através de análise histórica e documental com enfoque em eventos não relacionados ao Brasil, buscando entender os pontos relevantes até a definição do presente formato de apresentação.

No segundo momento, é observado o tratamento dos Outros Resultados Abrangentes em concordância com o CPC, sendo realizada nova análise histórica e documental, mas com enfoque em acontecimentos nacionais relevantes no que tange os Outros Resultados Abrangentes.

Por fim, são observados os formatos de apresentação aceitos pelo IFRS e os formatos de apresentação aceitos pelo CPC, de modo que exponha as divergências entre os mesmos e qual a relevância de tais informações.

3.5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

A análise busca estruturar e resumir os dados de forma que facilite a obtenção de respostas para o problema, e a partir disso, é possível avançar a interpretação das informações, onde a finalidade será entender as respostas de maneira mais complexa, se utilizando dos conhecimentos previamente obtidos (GIL, 2008).

Os dados são analisados de modo comparativo entre IFRS versus CPC onde expõem os motivos existentes para a divergência nos formatos de apresentação aceitos no momento e esclarecendo os benefícios desse demonstrativo na tomada de decisão.

4 RESULTADOS

A finalidade da presente seção é analisar as informações obtidas referente ao formato de apresentação da DRA em conformidade com o IFRS e CPC de maneira que possa concluir qual motivo da divergência no formato de apresentação e expor os benefícios desse demonstrativo para a tomada de decisão. Nas próximas seções será abordada a história contábil recente (internacional e nacional), a relevância dos fatos para o formato de apresentação atual da DRA, assim como, sua correlação. Por fim, será efetuada análise comparativa dos formatos e expostos os benefícios para a tomada de decisão.

4.1 ANÁLISE HISTÓRICA INTERNACIONAL

Um fato marcante do século XIX foi a quebra da Bolsa de Valores de Nova Iorque em 1929, fato este que deixou claro a necessidade de maior atenção no preparo das normas contábeis referente a elaboração e auditoria das demonstrações contábeis, tendo então início em 1930 o AICPA, responsável pela maior parte dos US GAAP, que são os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos nos Estados Unidos. Em 1970, o AICPA foi substituído pelo FASB que é responsável pelas emissões dos SFASs, continuando em vigor na presente data.

Em 1973, temos o surgimento do IASC, sendo este um órgão verdadeiramente internacional, visando a elaboração de normas contábeis em excelência e imparciais, sendo estas a partir daquele momento não mais elaboradas por um país em específico como vinha acontecendo na época, mas por todos os diversos países que integram o IASC, este que foi responsável pelas emissões das IAS.

Temos então, a primeira tratativa referente aos ORA sendo publicada no SFAS 130, esta que esclarece dois pontos a serem destacados, estes são, o fato de usuários das demonstrações contábeis estarem inquietos devido a itens do lucro abrangente que não constam na demonstração de resultados; e não haver menção a exigência ou formato de apresentação da demonstração de resultado abrangente anterior à data da emissão da referida norma.

Na época da SFAS 130, houve ideia contrária a Demonstração do Resultado Abrangente, esta que defendia a continuidade dos ORA sendo demonstrados apenas na DMPL apoiando-se no argumento de que um novo demonstrativo para tais

informações apenas causaria confusão por não deixar claro o resultado efetivo da empresa, mas é inconsistente devido ao fato de que nem todo o ORA será lucro acumulado e ainda a DMPL trata das variações das contas, enquanto os ORA tem natureza de desempenho. Mantendo-se a determinação de divulgação dos ORA em demonstração única ou separada, como a seguir:

Quadro 1: DRE + DRA

Demonstração do Resultado do Período e Outros Resultados Abrangentes	
Receita Líquida de Vendas	R\$1.579.400
(-) Custo do Produto Vendido	R\$(820.000)
(=) Lucro Bruto	R\$759.400
(-) Despesas com Vendas	R\$(180.000)
(-) Despesas Administrativas	R\$(125.000)
Receita de Equivalência Patrimonial	R\$35.000
Receitas Financeiras	R\$93.000
(-) Despesas Financeiras	R\$(124.500)
(=) Lucros Antes dos Tributos sobre o Lucro	R\$457.900
(-) Tributos sobre o Lucro	R\$185.900
Lucro Líquido do Período (1)	R\$272.000
Parcela dos sócios da Controladora	R\$250.000
Parcela dos Não Controladores	R\$22.000
Ajustes do Valor Justo de Instrumentos Financeiros	R\$(60.000)
Tributos s/ Ajustes do Valor Justo de Instrumentos Financeiros	R\$20.000
Equivalência Patrimonial s/ Ganhos Abrangentes de Coligadas	R\$30.000
Ajustes de Conversão Cambial do Período	R\$260.000
Tributos s/ Ajustes de Conversão Cambial do Período	R\$(90.000)
(=) Outros Resultados Abrangentes Antes da Reclassificação	R\$160.000
Reclassificação para o Resultado de Ajustes de Instrumentos Financeiros	R\$10.600
(=) Outros Resultados Abrangentes (2)	R\$170.600
Parcela dos sócios da Controladora	R\$164.600
Parcela dos Não Controladores	R\$6.000
(=) Resultado Abrangente Total (3) = (1) + (2)	R\$442.600
Parcela dos sócios da Controladora	R\$414.600
Parcela dos Não Controladores	R\$28.000

Fonte: MARTINS et al. (2013)

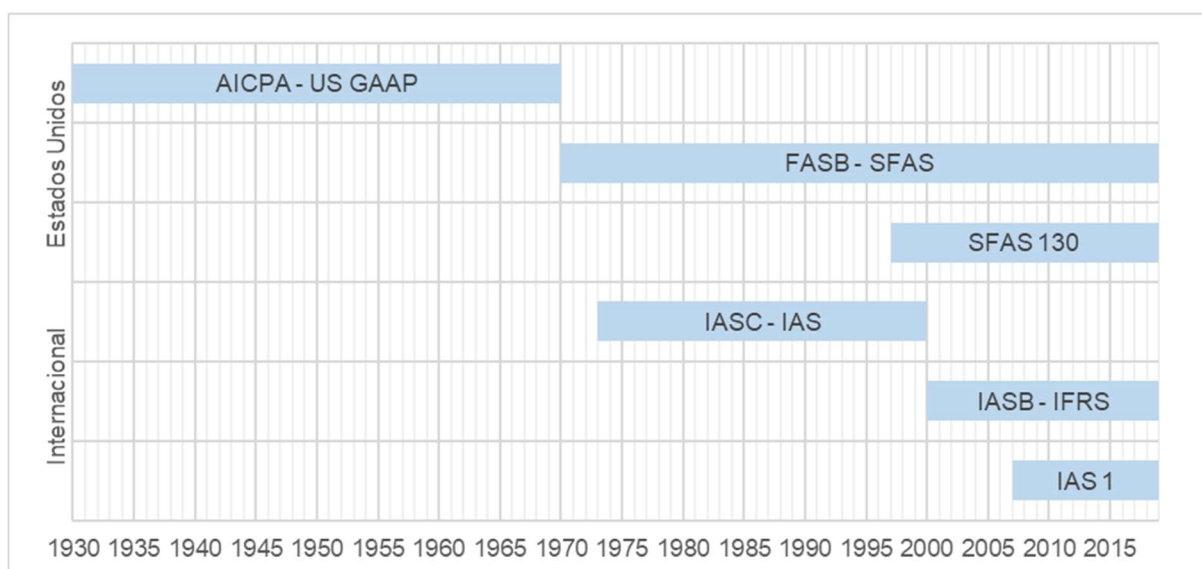
Quadro 2: DRA separada

Demonstração do Resultado Abrangente	
Lucro Líquido do Período (1)	R\$272.000
Ajustes do Valor Justo de Instrumentos Financeiros	R\$(60.000)
Tributos s/ Ajustes do Valor Justo de Instrumentos Financeiros	R\$20.000
Equivalência Patrimonial s/ Ganhos Abrangentes de Coligadas	R\$30.000
Ajustes de Conversão Cambial do Período	R\$260.000
Tributos s/ Ajustes de Conversão Cambial do Período	R\$(90.000)
(=) Outros Resultados Abrangentes Antes da Reclassificação	R\$160.000
Reclassificação para o Resultado de Ajustes de Instrumentos Financeiros	R\$10.600
(=) Outros Resultados Abrangentes (2)	R\$170.600
Parcela dos sócios da Controladora	R\$164.600
Parcela dos Não Controladores	R\$6.000
(=) Resultado Abrangente Total (3) = (1) + (2)	R\$442.600
Parcela dos sócios da Controladora	R\$414.600
Parcela dos Não Controladores	R\$28.000

Fonte: Adaptado de MARTINS et al. (2013)

Referente a IAS 1, ela tem sofrido alterações ao longo do tempo, tendo em sua revisão de 2007 sido influenciada pela SFAS 130 passando a constar normatização referente aos ORA mas, diferente da FASB, a IASB não fornece opção da demonstração dos ORA na DMPL.

Gráfico 1: Evolução das Normas Internacionais de Contabilidade



Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos documentos pesquisados (2019).

Nota-se que ainda que houvesse maior atenção as normas contábeis, a normatização da demonstração dos resultados abrangentes é relativamente nova

(1997), esta que foi solicitada por usuários, indicando uma necessidade gerencial de tais dados.

4.2 ANÁLISE HISTÓRICA NACIONAL

A primeira normatização ampla a respeito da contabilidade das Sociedades por Ações se deu através da Lei nº 2.627/40, esta que era bastante divergente do modelo atual. Foi revogada em 1976 pela Lei nº 6.404/76 que continua em vigor atualmente, sendo apenas alterada ao longo do tempo.

A Lei 6.404/76 foi elaborada baseando-se no modelo da contabilidade norte-americana, que na época era o mais próximo que se tinha de normas de contabilidade internacional. Embora tenha sido um grande avanço, por se tratar de uma lei federal, com o passar do tempo houve necessidade de mudanças, essas que são bastante lentas devido aos procedimentos necessários para aprovação de tais alterações na lei. Ainda merecendo destaque a influência fiscal da legislação brasileira, desestimulando a utilização da contabilidade gerencial em prol da contabilidade fiscal.

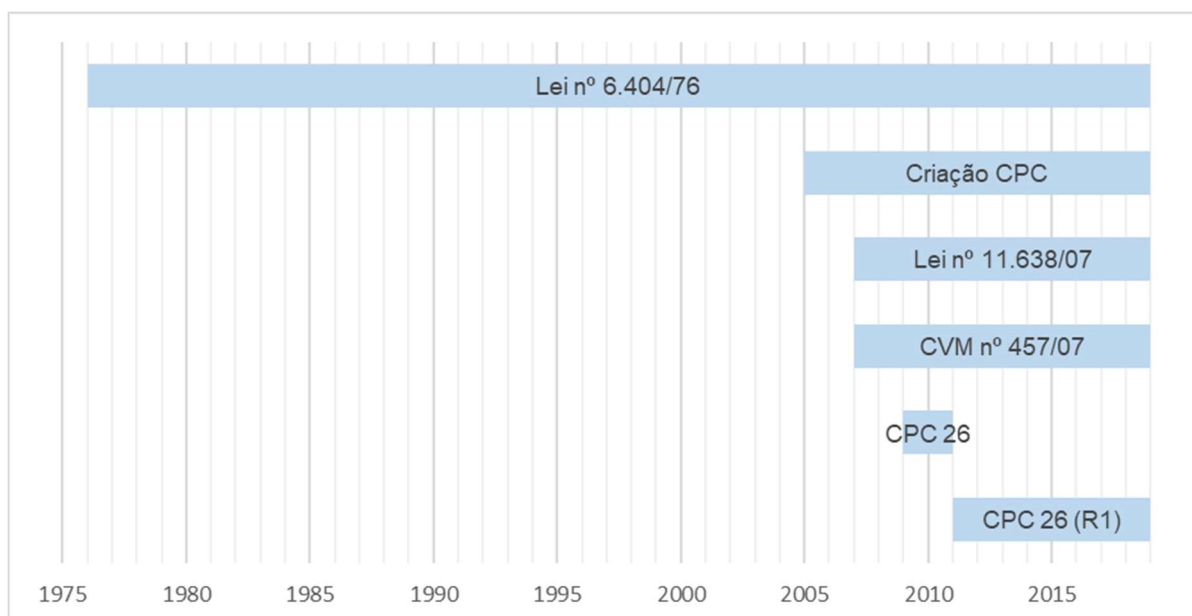
Em se tratando de normas internacionais de contabilidade, destaca-se a criação pela Resolução CFC nº 1.055/05 o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, este que é de suma importância para a contabilidade brasileira, visto que, é um órgão independente e imparcial, responsável pela emissão das normativas contábeis do país.

Outro ponto a ser destacado é o fato do Banco Central, CVM e SUSEP exigirem a adoção dos IFRS a partir do exercício findo em 2010, dando maior força ao real processo de convergência as normas internacionais de contabilidade. Também é relevante é a aprovação da Lei nº 11.638/07 que altera a Lei 6.404/76, sendo que, a partir de 2008 entre outros pontos, a Lei 6.404/76 foi estendida também as sociedades de grande porte, passando estas as mesmas obrigações das sociedades por ações.

Em 2009, é aprovado o CPC 26, onde trata-se da apresentação das demonstrações contábeis elaborado a partir do IAS 1, este que esclarece as formas de apresentação da DRA, que estão parcialmente em concordância com os IFRS, pois, o IASB não permite que os ORA constem na DMPL enquanto o CPC sim, e em 2011 é aprovado o CPC 26 (R1); alterado pela revisão 03 de 2013. Onde a partir de

2011 destaca que atualmente não é aceito demonstrativo único dos resultados do período e outros resultados abrangentes em virtude da legislação societária brasileira.

Gráfico 2: Eventos significativos no Brasil



Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos documentos pesquisados (2019).

4.3 EVOLUÇÃO CONTÁBIL DOS ORAS NO BRASIL

A contabilidade brasileira acerca das sociedades por ações teve uma normatização mais abrangente a partir da Lei 6.404/76, esta que foi moldada de acordo com as normas norte-americanas, pois, na época, embora já existisse o IASC, ainda era muito recente não dispondo de uma ampla normatização a ser seguida como modelo.

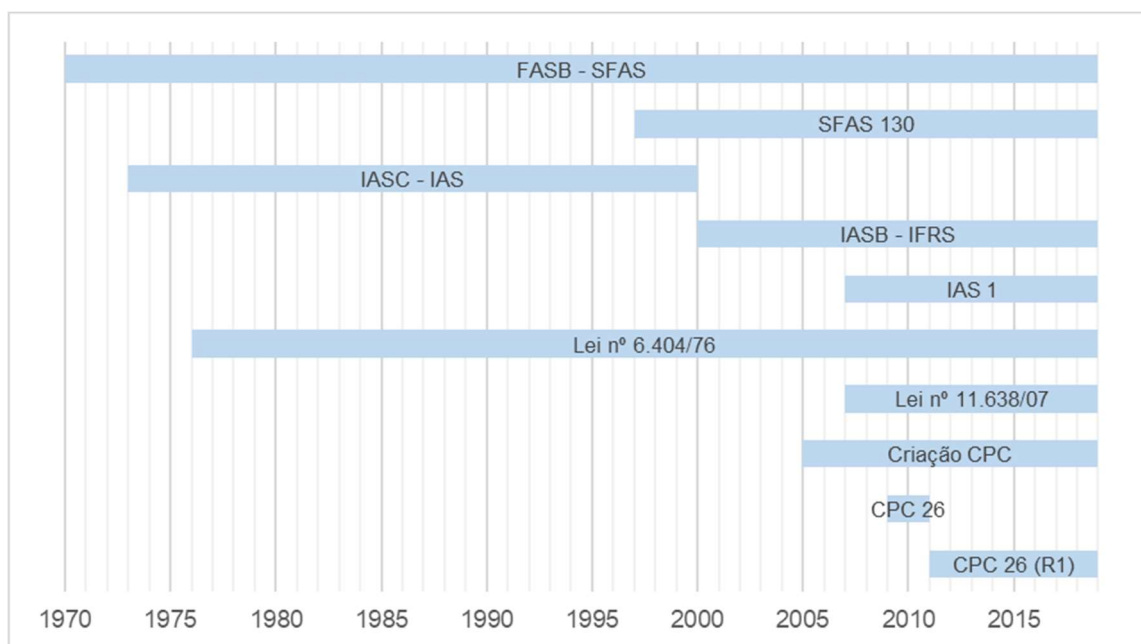
A normatização contábil brasileira foi feita primeiramente através de Leis, estas que tinham foco em atender ao fisco ao invés de fornecer informações gerenciais, devido a não existência na época de um órgão específico responsável pela emissão de tais normatizações.

Com o passar do tempo a contabilidade foi evoluindo, e no Brasil devido as normatizações se darem através de Leis as alterações ocorrem de maneira mais lenta. Por se tratar de normatização elaborada a partir de modelo anterior a SFAS 130 e IAS 1, até período recente não havia tratativa ampla referente aos ORAs no Brasil.

A contabilidade brasileira foi impulsionada a convergência as normas internacionais de contabilidade com a alteração feita pela Lei nº 11.638/07 e a criação

de um órgão responsável pelos pronunciamentos técnicos, o CPC, este que traduz as normas internacionais de maneira a adequá-las a legislação vigente. Tendo a obrigatoriedade da demonstração dos resultados abrangentes através do CPC 26, mas esclarecendo a não aceitação de demonstração única de resultados abrangentes devido a Lei nº 6.404/76.

Gráfico 3: Evolução contábil dos ORAs no Brasil



Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos documentos pesquisados (2019).

O CPC já emite pronunciamentos bastante próximos as práticas internacionais, citando os impedimentos de aplicação, estes que são decorrentes de Leis, portanto, até que sejam alteradas, devem ser seguidos. Onde percebe-se a dificuldade de adaptação a um padrão internacional de contabilidade em virtude de até recentemente haver prioridade na contabilidade fiscal e não na contabilidade gerencial.

Há então, dois pontos importantes para a divergência no formato de apresentação, sendo eles, normatização através da Lei nº 6.404/76, que determina que a Demonstração de Resultado do Exercício deve ser um demonstrativo separado; e o fato de que no âmbito internacional a contabilidade tem maior foco gerencial, portanto, o procedimento esperado é que todo e qualquer resultado conste na demonstração de resultados, enquanto no Brasil onde a contabilidade é voltada ao atendimento do fisco por se tratar de ganhos ou perdas não realizados, não era dada

grande importância a tais informações uma vez que analisados fiscalmente ainda não havia relevância devido a não ocorrência do fato gerador.

5 CONCLUSÃO

Durante a elaboração do presente trabalho, buscou-se apresentar os formatos de apresentação da Demonstração do Resultado Abrangente em concordância com as normas IFRS emitidas pelo IASB e com os Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC, além de esclarecer os benefícios para a tomada de decisão através de tais informações.

Com os resultados obtidos, pode-se afirmar que as divergências em relação aos ORAs numa análise geral se dá por motivo da contabilidade no Brasil ser historicamente voltada ao fisco, posição que tem mudado recentemente com a criação do CPC onde há maior autonomia na normatização contábil e mais especificamente, as tratativas referente a DRA tem suas divergências em razão da Lei nº 6.404/76, que determina que a DRE deve ser uma demonstração separada, portanto, não se pode utilizar a Demonstração de Resultado do Período e Outros Resultados Abrangentes, e também, há o fato de que o CPC recomenda que constem os ORAs na DMPL, prática não aceita pelo IASB, obrigando as empresas a realizar demonstrativos específicos para atendimento ou das IFRSs ou dos CPCs.

Exposto isso, se esclarece a relevância que tem os outros resultados abrangentes, enquanto a DRE mensura o resultado presente do período de forma a atender perfeitamente o fisco, a DRA mensura possíveis resultados futuros, tendo sua importância na contabilidade gerencial, gerando o descaso com tais informações no país.

Para estudos futuros, sugere-se uma análise qualitativa acerca das informações prestadas ao mercado pelas companhias abertas referente aos ORAs nas Demonstrações Contábeis, tendo em vista, checar junto aos investidores do mercado de capitais a relevância dos mesmos para a verificação da situação econômico-financeira da empresa.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. Contabilidade Societária. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

BACEN (2018?). Institucional. Disponível em: <
<https://www.bcb.gov.br/acessoinformacao/institucional>>. Acesso em 12 de dezembro de 2019.

BARUFFI, H. Metodologia da Pesquisa: manual para a elaboração da monografia. 3. ed. Dourados: HBedit, 2002.

BRASIL. Instrução CVM nº 457, de 13 de julho de 2007. Dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo International Accounting Standards Board - IASB. Disponível em:<
<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/instrucoes/anexos/400/inst457consolid.pdf>>. Acesso em 27 de outubro de 2019.

BRASIL. Lei Nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm#art1>. Acesso em 27 de outubro de 2019.

BRASIL. Lei Nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Institui regime tributário de transição. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm#art37>. Acesso em 27 de outubro de 2019.

BRASIL. Lei Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em 27 de outubro de 2019.

CFC (2018?). Normas Brasileiras de Contabilidade. Disponível em: <
<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/>>. Acesso em 08 de dezembro de 2019.

CFC (2018?). O Conselho. Disponível em: < <https://cfc.org.br/oconselho/>>. Acesso em 08 de dezembro de 2019.

CHECON, B. Q. Resultado Abrangente: Formato de Apresentação, Maturação e os Impactos na Decisão de Investimento. Dissertação - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. 2013.

CPC (2009). Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado (correlação às normas internacionais de contabilidade – IAS 16). Disponível em: <

[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/316 CPC 27 rev%2013.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2013.pdf)>. Acesso em 25 de julho de 2019.

CPC (2010). Pronunciamento Técnico CPC 02 (R2) - Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis (correlação às normas internacionais de contabilidade – IAS 21 (BV2010)). Disponível em: < [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/62 CPC 02 R2 rev%2013.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/62_CPC_02_R2_rev%2013.pdf)>. Acesso em 25 de julho de 2019.

CPC (2010). Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1) - Ativo Intangível (correlação às normas internacionais de contabilidade – IAS 38 (IASB – BV2010)). Disponível em: < [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/187 CPC 04 R1 rev%2013.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/187_CPC_04_R1_rev%2013.pdf)>. Acesso em 25 de julho de 2019.

CPC (2011). Pronunciamento técnico CPC 26 (R1) – Apresentação das demonstrações contábeis (correlação às normas internacionais de Contabilidade – IAS 1 (IAS 1 – BV 2011)). Disponível em: < [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/312 CPC 26 R1 rev%2013.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2013.pdf)>. Acesso em 10 de julho de 2019.

CPC (2012). Pronunciamento Técnico CPC 33 (R1) – Benefícios a Empregados (correlação às normas internacionais de contabilidade – IAS 19 (IASB – BV2012)). Disponível em: < [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/350 CPC 33 R1 rev%2013.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/350_CPC_33_R1_rev%2013.pdf)>. Acesso em 25 de julho de 2019.

CPC (2014). Revisão de pronunciamentos técnicos – Nº 06/2014. Disponível em:< [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/490 Revisao CPC 06.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/490_Revisao_CPC_06.pdf)>. Acesso em 27 de outubro de 2019.

CPC (2016). Pronunciamento Técnico CPC 48 – Instrumentos Financeiros. Disponível em:< [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/530 CPC 48 Rev 13.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/530_CPC_48_Rev_13.pdf)>. Acesso em 25 de julho de 2019.

CURCINO, G. M.; LEMES, S.; BOTINHA, R. A. Efeito do Resultado Abrangente nos Indicadores de Desempenho das Companhias Abertas Brasileiras. Revista Evidenciação Contábil & Finanças. João Pessoa, v. 2, n. 3, p. 24-40, set./dez. 2014.

CVM (2014?). Sobre a CVM. Disponível em: < [http://www.cvm.gov.br/menu/acesso informacao/institucional/sobre/cvm.html](http://www.cvm.gov.br/menu/acesso_informacao/institucional/sobre/cvm.html)>.

Acesso em 12 de dezembro de 2019.

FASB (1997). Statement of Financial Accounting Standards no. 130 – Reporting comprehensive income (June 1997). Disponível em: <<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175820924142&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>>. Acesso em 12 de maio de 2019.

FIPECAFI (2018?). Nossa história. Disponível em: <<https://fipecafi.org/Fundacao/Index>>. Acesso em 12 de dezembro de 2019.

GIL, A. C. Como Elaborar Projetos de Pesquisa. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GIL, A. C. Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C.; FARIA, A. C. Introdução à Teoria da Contabilidade. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

LEMES, S.; CARVALHO, L. N. Contabilidade Internacional para Graduação: texto, estudos de casos e questões de múltipla escolha. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. Fundamentos da Metodologia Científica. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARTINS, E. *et al.* Manual de Contabilidade Societária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PADOVEZE, C. L.; BENEDICTO, G. C.; LEITE, J. S. J. Manual de Contabilidade Internacional: IFRS – US Gaap – BR Gaap: Teoria e Prática. São Paulo: Cengage Learning, 2014.

SALOTTI, B. M. *et al.* IFRS no Brasil: temas avançados abordados por meio de casos reais. São Paulo: Atlas, 2015.

SANTOS, J. L. *et al.* Manual de Práticas Contábeis. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SEVERINO, A. J. Metodologia do Trabalho Científico. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

VICECONTI, P.; NEVES, S. Contabilidade Avançada e Análise das Demonstrações Financeiras. 18. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.