

Demonstrações Financeiras: uma análise sobre a Demonstração do Resultado Abrangente-DRA.

Jefferson Ricardo do Amaral Melo¹

Resumo

As demonstrações financeiras são úteis para usuários existentes e em potencial, para que possam tomar decisões sobre investimentos feitos. Por isso as empresas precisam estar plenamente adaptadas às novas exigências normativas. Desde o CPC 26 de 2009 é que encorajou-se a apresentação de uma nova demonstração, a Demonstração do Resultado Abrangente – DRA. Neste estudo objetiva-se responder a seguinte problemática: as empresas de capital aberto brasileiras estão divulgando a Demonstração do Resultado Abrangente (DRA)? Para responder ao questionamento pesquisou-se nos sites das empresas, as demonstrações contábeis de 78 empresas, tomando como base o exercício de 2011. Os métodos utilizados foram do tipo quali-quantitativo, pois analisou a forma como foram divulgadas essas demonstrações e a quantidade relativa de empresas que estão divulgando a DRA, quanto à técnica de pesquisa é do tipo exploratória, pois procura verificar o grau de aplicabilidade e qualidade de um tema ainda pouco conhecido. Os principais resultados foram que 40% das empresas pesquisadas já estão divulgando a DRA o que já é um bom indicativo para uma demonstração ainda recente.

1. Introdução

As demonstrações contábeis figuram como instrumento de alta relevância para tomada de decisões tanto para os usuários existentes e em potencial, pois mostra a empresa como um todo, podendo ser comparadas no decorrer do tempo e acompanhar a evolução econômica de qualquer empreendimento. Para CPC 26 R1, “as demonstrações contábeis são necessárias para apresentar apropriadamente a posição patrimonial e financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade.”

Nas companhias de capital aberto que negociam suas ações junto a bolsa de valores, estas demonstrações precisam estar plenamente adaptadas as mais novas exigências da legislação e adotar práticas de governança corporativa para que os investidores tenham credibilidade nas informações demonstradas e dessa forma possam tomar decisões como comprar, manter ou vender instrumentos financeiros.

Desde a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 2005 e das alterações introduzidas na lei das sociedades anônimas (lei 6.404/76), alteradas pelas leis 11.638/07 e 11.941/09 com o fulcro de alinhar a contabilidade brasileira as normas internacionais propostas pelo IASB (Internacional Account Standard Board), é que a contabilidade nacional teve que se adaptar a uma nova realidade com relação à apresentação das demonstrações financeiras a serem divulgadas.

Essas adaptações a nova realidade, em termos de apresentação das demonstrações contábeis obrigatórias, foi concretizada pela substituição da DOAR pela DFC, obrigatoriedade de apresentação da DVA para companhias de capital aberto e uma outra demonstração que não foi contemplada pela lei 6.404/76 mas

1- Bacharel em Ciências Contábeis, especialista em Controladoria e Docência do Ensino Superior pela FAP-Parnaíba(PI), Professor Substituto do Curso de Ciências Contábeis da UFPI e Empresário Contábil.

exigida pelo comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e pela Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que é a Demonstração do Resultado Abrangente (DRA).

Neste contexto o presente trabalho tem como objetivo analisar as demonstrações contábeis de companhias de capital aberto, se estas já estão divulgando a Demonstração do Resultado Abrangente(DRA), mesmo não mencionadas na lei das SAs mais encorajadas pelas normas internacionais e pelo CPC 26 (R1) que trata das demonstrações contábeis, pela resolução CFC 1.185/09 alt. 1.376/11 ,NBC TG 26, pela deliberação CVM 676/11, que foram adaptadas do IAS 1 do IASB.

Neste estudo busca-se responder a seguinte problemática: as empresas de capital aberto brasileiras estão divulgando a Demonstração do Resultado Abrangente (DRA) de acordo com as normas emitidas CPC, CFC e CVM?.

O tema deste trabalho justifica-se pelo triplex atualidade, originalidade e relevância. Atualidade, pois, a demonstração em estudo só foi encorajada a partir dos pronunciamento contábeis CPC 26 do ano de 2009 adaptados do IAS 1, originalidade, porque é um tema ainda pouco pesquisado conforme pode-se verificar em uma busca minuciosa feita nos bancos de dissertações de mestrados em Contabilidade no Brasil listados pela ANPAD, e revistas específicas na área o que minimizou as bases teóricas deste trabalho, e relevância, pois a divulgação da demonstração do resultado abrangente, tornam as informações contábeis mais fidedignas, essa foi a proposta apresentada pelo IASB, pois perdas ou ganhos que não são reconhecidos na Demonstração do Resultado do Exercício, agora de uma forma mais prudente puderam ser reconhecidas na DRA, oferecendo informações ainda mais confiáveis para o investidor que desejar associar-se a uma empresa de capital aberto e mais segurança para quem já detém ações na bolsa.

2. Fundamentação teórica

Na Visão de Lunelli (2012):

A demonstração de resultados abrangentes é uma importante ferramenta de análise gerencial, pois, respeitando o princípio de competência de exercícios, atualiza o capital próprio dos sócios, através do registro no patrimônio líquido (e não no resultado) das receitas e despesas incorridas, porém de realização financeira “incerta”, uma vez que decorrem de investimentos de longo prazo, sem data prevista de resgate ou outra forma de alienação.

A definição dada pelo CPC 26 Apêndice A(R1) “a DRA Resultado abrangente é a mutação que ocorre no patrimônio líquido durante um período que resulta de transações e outros eventos que não derivados de transações com os sócios na sua qualidade de proprietários.”

O normativo internacional define o resultado abrangente como “uma alteração no patrimônio líquido de uma sociedade durante um período, decorrente de transações e outros eventos e circunstâncias não originadas dos sócios. Isso inclui todas as mudanças no patrimônio durante o período, exceto aquelas resultantes de investimentos dos sócios e distribuições aos sócios” (Lunelli, portal de contabilidade, 2012).

Para IUDÍCIBUS (2010, P. 482) “essa demonstração apresenta as receitas, despesas e outras mutações que afetam o patrimônio líquido, mas que não são reconhecidas (ou não foram reconhecidas ainda) na Demonstração do Resultado do Exercício.”

Na prática o resultado abrangente visa apresentar os ajustes efetuados no Patrimônio Líquido como se fosse um lucro da empresa, por exemplo, a conta ajuste da avaliação patrimonial, registra as modificações de ativos e passivos a valor justo, que pelo princípio da competência não entram na DRE, no entanto, no lucro abrangente estas variações serão computadas, a fim de apresentar o lucro o mais próximo da realidade econômica da empresa. (Lunelli, portal de contabilidade, 2012)

3. Metodologia

A pesquisa foi delimitada as empresas que abriram capital na bolsa de valores (BM&F Bovespa) entre os anos de 2007 a 2010, onde 63 empresas abriram capital em 2007, 04 empresas em 2008, 06 em 2009 e 11 em 2010, totalizando o universo de 85 empresas pesquisadas. Hoje tem-se um universo de XXX empresas com ações na bolsa.

A escolha da amostra é do tipo não – probabilística, pois não utilizou-se de nenhum método estatístico para cálculo da amostra, que segundo Marconi e Lakatos(2002) *apud* Beuren(2006, p. 125) este método reside em não fazer uso de formas aleatórias de seleção das amostras, o que impede a aplicação de certas formulas estatísticas. A amostra também foi escolhida por acessibilidade e conveniência que segundo Gil(1999) *apud* Beuren (2006, p 126) nesse tipo de amostragem o pesquisador apenas obtém os elementos a que tem maior facilidade de acesso.

A análise se limita as Demonstrações Financeiras Padronizadas – DFP do ano de 2011 e Demonstrações Financeiras Intermédiárias, que são divulgadas pelas empresas trimestralmente, as ITRs do mesmo ano, obtidas nos sites das empresas pesquisadas através das abas relacionamentos com investidos (RI) lançadas pelas empresas como forma de Governança e transparências de suas demonstrações pra com investidores existente e em potencial.

E quanto a técnica de pesquisa é do tipo exploratória, pois se procedeu através de acesso aos sites das empresas e observação de suas demonstrações contábeis de um tema ainda pouco explorado, que de acordo com Beuren(2006, p. 80) neste tipo de pesquisa busca-se conhecer com maior profundidade o assunto de modo a torná-lo mais claro.

A pesquisa realizada é do tipo quali-quantitativa, corrobora com esse tipo de pesquisa, Figueiredo (2011, p. 95):

quando o objeto pretende focar o conhecimento de forma concreta, objetiva, mensurável, o método indicado é o quantitativo. Na medida em que o objeto é traduzido em seu subjetivismo, isto é, relativo a um fenômeno não mensurável, o método proposto é o qualitativo, e quando o objeto admite a integração de ambos, o método mais adequado é o quali-quantitativo.

Nesta pesquisa visa-se relacionar quantas das empresas pesquisadas estão divulgando a DRA em relação a amostra e como a mesma é divulgada se dentro da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido ou de forma separada. E com os resultados apurados utiliza-se o método indutivo, partindo-se de uma amostra de

empresas para se deduzir o conjunto de empresas que atuam na bolsa de valores que estão divulgando a DRA. Corrobora este tipo de método de pesquisa Figueiredo (2011, p. 93) que diz que esse tipo de método parte do particular para o geral, isto é, através de cadeia de raciocínio ascendente, chega-se a uma conclusão.

4. A Demonstração do Resultado Abrangente

4.1. Posicionamento do IASB sobre a DRA

Em 16 de Junho de 2011, o IASB emitiu também a “Apresentação de Itens de Outros Resultados Abrangentes” (alterações ao IAS 1). As alterações ao IAS 1 são o resultado de um projeto em conjunto com o Financial Accounting Standards Board (FASB) e fornece orientações sobre a apresentação dos itens contidos na demonstração do resultado abrangente e sua respectiva classificação. As alterações são efetivas para demonstrações de períodos com início em 1 de julho de 2012, com aplicação antecipada permitida.

O IAS 1 - Apresentação dos Itens de Outro Resultado Abrangente, permitem apresentar o resultado e outro resultado abrangente em uma única demonstração ou em duas demonstrações separadas e consecutivas. No entanto, as modificações à IAS 1 exigem divulgações adicionais na seção de outro resultado abrangente, de forma que os itens de outro resultado abrangente sejam agrupados em duas categorias:

(a) itens que não serão reclassificados posteriormente no resultado; e

(b) itens que serão reclassificados posteriormente no resultado de acordo com determinadas condições.

Para IUDÍCIBUS(2010, p. 483) “a DRA, pelas normas internacionais, pode ainda ser apresentada como continuidade da DRE, mas no Brasil o CPC determinou que seja como um relatório a parte.”

4.2. As normas emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC

De acordo com a Resolução CFC nº 1.185/09 e o CPC 26 a Demonstração do Resultado Abrangente é obrigatória, mesmo não sendo prevista na Lei nº 6.404/76.

Para IUDÍCIBUS(2010, p. 483) as empresas devem “divulgar como alocações do resultado do exercício na DRA consolidada os resultados abrangentes totais do período atribuíveis à participação de sócios não controladores, e os atribuíveis aos detentores do capital próprio da empresa controlada”

Para o CPC 26, “as demonstrações Contábeis são necessárias para apresentar apropriadamente a posição patrimonial e financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade.” E para desempenhar esse papel é que se propõe um conjunto completo de demonstrações contábeis, como segue:

- (a) o balanço patrimonial;
- (b) a demonstração do resultado;

- (c) a demonstração do resultado abrangente;
- (d) a demonstração das mutações do patrimônio líquido;
- (e) a demonstração dos fluxos de caixa;
- (f) a demonstração do valor adicionado quando exigida legalmente; e
- (g) as notas explicativas.

Esse posicionamento do CPC quanto ao conjunto completo das demonstrações contábeis estão plenamente adaptados ao modelo proposto pelo IASB através das IFRS, para uniformização da contabilidade dos países membros.

4.2.1. Estrutura e informações a serem apresentadas na DRA segundo os normativos do CPC

CPC 26 (R1) - Apresentação das Demonstrações Contábeis - aprovado pela Deliberação CVM Nº 676, de 13 de dezembro de 2011. A revisão da norma esclarece que as empresas devem apresentar análise de cada item de outros resultados abrangentes nas demonstrações das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas.

Para IUDÍCIBUS(2010, p. 483) “a demonstração do resultado do exercício pode ser apresentada dentro da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)” ou através de relatório próprio.

CPC 26 (R1) que trata da apresentação das Demonstrações Contábeis, menciona que a entidade deve apresentar todos os itens de receita e despesa reconhecidos no período em duas demonstrações: demonstração do resultado do período e demonstração do resultado abrangente do período; esta última começa com o resultado líquido e inclui os outros resultados abrangentes.

A demonstração do resultado abrangente deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas:

- (a) resultado líquido do período;
- (b) cada item dos outros resultados abrangentes classificados conforme sua natureza (exceto montantes relativos ao item (c));
- (c) parcela dos outros resultados abrangentes de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial; e
- (d) resultado abrangente do período. (CPC 26 (R1) item 82 A)

Os itens que se seguem devem ser divulgados na demonstração do resultado abrangente como alocações do resultado do período:

- (b) resultados abrangentes totais do período atribuíveis:
 - (i) à participação de sócios não controladores; e
 - (ii) aos detentores do capital próprio da empresa controladora. (CPC 26 (R1) item 83)

No mesmo CPC 26, no item 85 ainda diz que, Outras rubricas e contas, títulos e subtotais devem ser apresentados na demonstração do resultado abrangente quando tal apresentação for relevante para a compreensão do desempenho da entidade.

De acordo com o CPC 26 item 93. Alguns Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC especificam se e quando itens anteriormente registrados como outros resultados abrangentes devem ser reclassificados para o resultado do período. Tais ajustes de reclassificação são incluídos no respectivo componente dos outros resultados abrangentes no período em que o ajuste é reclassificado para o resultado líquido do período. Por exemplo:

- O ganho realizado na alienação de ativo financeiro disponível para venda é reconhecido no resultado quando de sua baixa;
- Baixa de investimentos em entidade no exterior;
- Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis;
- No desreconhecimento (baixa) de ativos financeiros disponíveis para a venda;
- *hedge* de fluxo de caixa;
- Reclassificação não decorrem de mutações na reserva de reavaliação;
- Ganhos e perdas atuariais de planos de benefício;

Dessa forma, os ganhos não realizados devem ser deduzidos dos outros resultados abrangentes no período em que os ganhos realizados são reconhecidos no resultado líquido do período, evitando que esse mesmo ganho seja reconhecido em duplicidade. Os ajustes de reclassificação podem ser apresentados na demonstração do resultado abrangente ou nas notas explicativas.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis cita alguns fatos que merecem ser contabilizados na DRA, conforme quadro abaixo:

Pronunciamentos x Fatos a Serem reconhecidos com resultados abrangentes	
CPC 01 (R1) - Redução ao Valor Recuperável de Ativos	O montante das perdas por desvalorização e o montante das reversões de perdas por desvalorização reconhecido, durante o período.
CPC 02 (R2) - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	Variações cambiais
CPC 04 (R1) – Ativo Intangível	Variação na reserva de reavaliação quando permitidas legalmente.
CPC 15 (R1) Combinação de Negócios	Deve ser reconhecido nas demonstrações do adquirente quando incorrer resultados Abrantes na adquirida.
CPC 19 (R1) Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (<i>Joint Venture</i>)	O empreendedor reconhece a parte que lhe cabe, os resultados abrangentes da entidade controlada em conjunto.
CPC 27 Ativo Imobilizado	Variação na reserva de reavaliação quando permitidas legalmente.
CPC 32 Tributos sobre o Lucro	diferenças de câmbio sobre ativos ou passivos de tributo estrangeiro diferidos
CPC 33 Benefícios a Empregados	Os ganhos e as perdas atuariais reconhecidos fora do resultado do exercício.
CPC 36 (R2) Demonstrações Consolidadas	Se a controladora perde o controle de controlada, ela deve contabilizar todos os valores reconhecidos como outros resultados abrangentes em relação àquela controlada

	nas mesmas bases que seriam requeridas se a controladora tivesse diretamente alienado os ativos e passivos da controlada que lhes deram origem.
CPC 38 – Instrumentos financeiros: Reconhecimento e mensuração	Ajuste de avaliação patrimonial relativo a ganhos e perdas na remensuração de ativos financeiros disponíveis para venda e de instrumentos de <i>hedge</i> de fluxo de caixa.

Adaptado pelo autor

Estas contas devem compor a DRA seja ela separada ou em conjunto com a DMPL, as mesmas devem ser evidenciadas desde que a entidade as reconheça e também recaia sobre o critério da materialidade, ou seja, quando estas informações forem altamente relevantes para a entidade, isso significa dizer que a sua omissão ou não divulgação pode ocasionar perdas de informações importantes tanto para a entidade como para seus usuários.

4.2.2. DRA nas Demonstrações Intermediárias

A Demonstração contábil intermediária segue as mesmas regras do conjunto completo de demonstrações contábeis apresentadas no CPC 26. As empresas de capital aberto, podem divulgá-las, segundo o CPC 21, pelo menos uma vez por semestre e provê-las em até 60 dias após o fim do período intermediário e pode ser apresentada em demonstrativo próprio ou incluída dentro das mutações do patrimônio líquido.

A Demonstrações do Resultado Abrangente do período intermediário corrente e acumulado do ano, comparadas com os mesmos períodos do ano anterior, devem ser divulgadas de acordo com os lapsos temporais abaixo:

1º Trim 20X1:

(três meses) 01-jan-20X1 a 31-mar-20X1 e 01-jan-20X0 a 31-mar-20X0

2º Trim 20X1:

(seis meses) 01-jan-20X1 a 30-jun-20X1 e 01-jan-20X0 a 30-jun-20X0

(três meses) 01-abr-20X1 a 30-jun-20X1 e 01-abr-20X0 a 30-jun-20X0

3º Trim 20X1:

(nove meses) 01-jan-20X1 a 30-set-20X1 e 01-jan-20X0 a 30-set-20X0

(três meses) 01-jul-20X1 a 30-set-20X1 e 01-jul-20X0 a 30-set-20X0

Fonte: O CPC 21 (R1)

É prática comum que as entidades que negociam ações na bolsa de valores divulguem as demonstrações financeiras trimestralmente, para gerar informações mais rápidas para os usuários externos.

4.2.3. A DRA e a Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido - DMPL

A entidade quando apresenta a demonstração das mutações do patrimônio líquido junto com a DRA deve incluir as seguintes informações:

- (a) o resultado abrangente do período, apresentando separadamente o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e o montante correspondente à participação de não controladores;

(d) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação do saldo no início e no final do período, demonstrando-se separadamente as mutações decorrentes:

(i) do resultado líquido;

(ii) de cada item dos outros resultados abrangentes; e

(iii) de transações com os proprietários realizadas na condição de proprietário, demonstrando separadamente suas integralizações e as distribuições realizadas, bem como modificações nas participações em controladas que não implicaram perda do controle.

De acordo com o CPC 26 é vedada a apresentação da Demonstração do Resultado Abrangente apenas na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, ou seja, O CPC só permite que se divulgue a DRA separadamente ou em conjunto com a DMPL, mais não admite que a entidade a divulgue apenas na DMPL.

4.3. A lei 6.404/76 frente à DRA

Por outro lado temos a lei das sociedades por ações (6.404/76), no seu art. 176, cita como conjunto completo das demonstrações contábeis, as seguintes:

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. [\(Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#)

[...]

§ 5º As notas explicativas

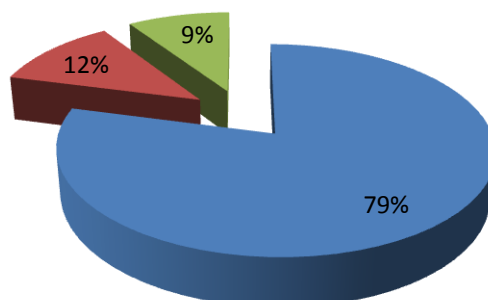
Como pode-se observar é que a nossa legislação pátria ainda não estão plenamente adaptadas aos pronunciamentos do CPC, pois ainda falta a lei 6.404/76 adaptar a Demonstração do Resultado Abrangente - DRA, o que causa uma certa arbitrariedade entre as empresas de capital aberto, se optam pela adoção ou não do conjunto completo e quem está obrigada a apresentar.

5. Discussão dos Resultados

Nas 85 empresas pesquisadas, procedeu-se análise sobre suas Demonstrações Contábeis Padronizadas – DFPs dos exercícios de 2011 e quando não encontradas as DFPs, analisou-se suas Demonstrações Intermediárias que são divulgadas trimestralmente as denominadas ITRs. Durante a pesquisa alguns sites não foram encontrados ou não foram encontrados as demonstrações contábeis no site. A tabulação destas informações ficam melhor visualizada no gráfico abaixo:

Demonstrações Contábeis no Exercício 2011

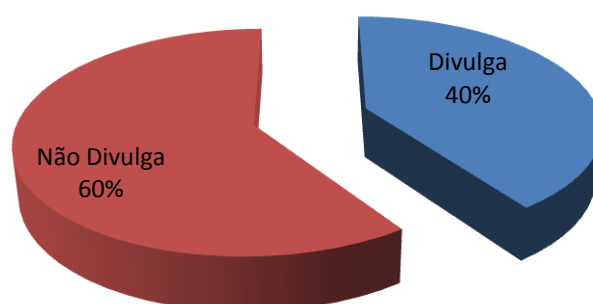
- Demonstrações Financeiras Padrão - DFP
- Demonstrações Financeiras Intermediárias - ITRs
- Não encontrado



Conforme gráfico acima, as empresas em que foram encontradas as demonstrações financeiras padrão - DFPs no site, representam 79% do espaço amostral, o que equivale dizer que das 85 empresas 68 delas foram encontradas as DFPs, onde pode-se fazer uma análise mais completa destas demonstrações, enquanto que 12% foram analisadas demonstrações intermediárias, que representam 10 empresas e 9%, ou seja 7 empresas, não foram encontrado as demonstrações financeiras por motivos diversos já expostos.

Das empresas em que pode-se proceder a análise de suas demonstrações. Totalizando um universo de 78 empresas (juntando as 68 empresas em que foram encontradas as DFPs e 10 Informações Trimestrais - ITRs), apenas 40% divulgaram no ano de 2011 a DRA, conforme pode-se verificar no gráfico abaixo:

Divulga a Demonstração do Resultado Abrangente - DRA

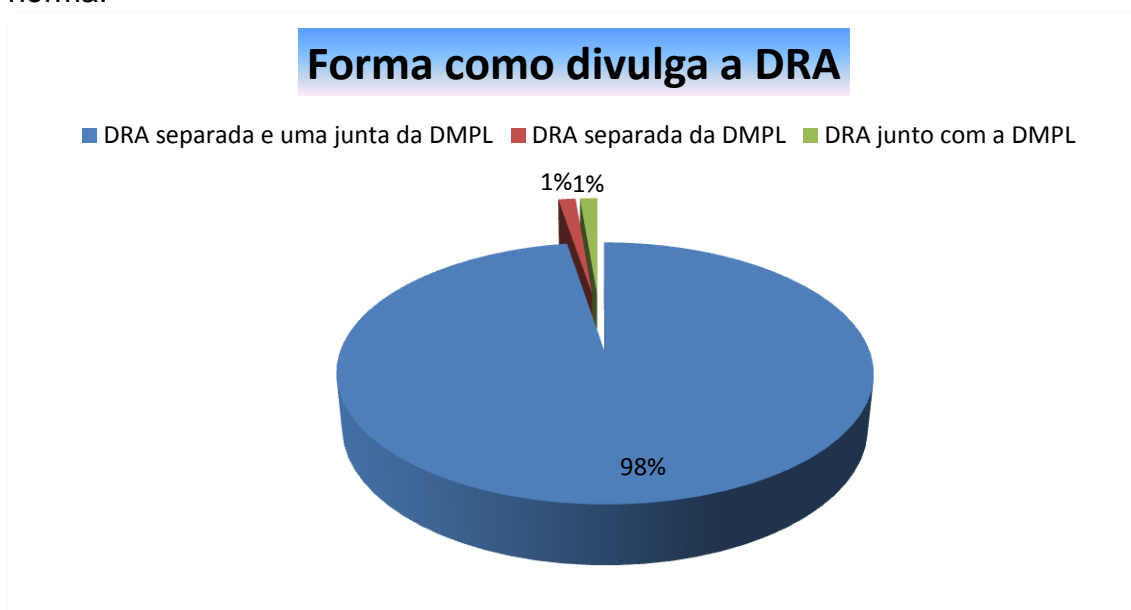


Então destas 78 empresas pesquisadas apenas 31 apresentaram e evidenciaram em suas demonstrações, resultados abrangentes, mesmo que as normas internacionais ainda não exijam para o exercício de 2011, isso demonstra que estas empresas estão saindo na frente e tentam refletir o mais próximo possível

o resultado de seus empreendimentos, dando uma visão mais ampla para os seus investidores efetivos e em potencial. 60% das empresas, ou seja, 46 empresas, declararam que não tiveram resultados abrangentes pelos seguintes motivos:

- Não estão obrigadas ainda a fazê-las;
- Apenas não fizeram nenhuma referência as mesmas;
- Declararam que o único resultado abrangente era o resultado do exercício, o que não foi considerado nesta pesquisa; e
- Que sua adoção não provoca nenhum impacto material nas informações anuais da Companhia.

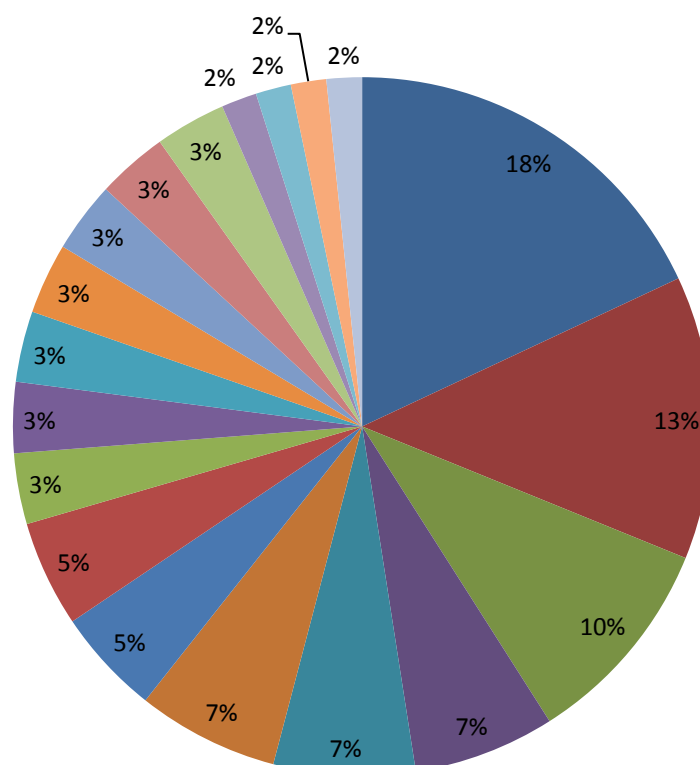
O CPC 26 R1, cita que a DRA pode vir junta ou separada das DMPL, através do gráfico abaixo buscou-se evidenciar qual a postura das empresas diante da norma.



Então de acordo com o gráfico acima pode observar que do universo de de 31 empresas que divulgaram a DRA, 98% delas, ou seja, 29 empresas optam por divulgar os seus resultados abrangentes com uma demonstrações em separado e também junto com a DMPL, desta forma pode-se concluir que esta é a postura predominante das empresas frente ao normativo internacional. Apenas 1 optou por fazê-la em separado sem mencioná-la na DMPL e 1 outra optou por divulgá-la apenas da DMPL, o que não é permitido pelo normativo.

Como a DRA é uma demonstração ainda em implantação pelas empresas brasileiras, isso causa às vezes algumas arbitrariedades de informações e até mesmo do que pode ser ou não ser evidenciado como um resultado abrangente, pois, a norma só estabelece aspectos gerais do que seria um resultado abrangente, por esse motivo buscou-se evidenciar que tipo de fatos contábeis estas empresas estão reconhecendo como resultado abrangente, isso pode ser observado na tabela abaixo:

Contas Evidenciadas na DRA



- Variações cambiais sobre investimento no exterior
- Ganhos (Perdas) Não Realizados com Hedge de Fluxo de Caixa
- Ajustes de Conversão
- Ajuste a valor justo de ativos financeiros disponíveis para venda
- Imposto de Renda e Contribuição Social
- Outros Resultados Abrangentes
- Ganhos (Perdas) Não Realizados com Ativos Financeiros Disponíveis para Venda
- Imposto de renda e contribuição social diferidos
- Derivativos - Hedge de Fluxo de Caixa
- IR E CS diferidos sobre hedge accounting
- Ganho (perda) em derivativos
- Efeito tributário sobre ajuste a valor justo
- Hedge de investimento líquido no exterior
- Ativo disponíveis para venda – ajuste ao valor de mercado

De acordo com o gráfico acima pode observar que as empresas estão reconhecendo mais como resultados abrangentes, as Variações cambiais sobre

investimento no exterior, o que representa 18% das contas observadas nesta pesquisa, seguido Ganhos (Perdas) Não Realizados com Hedge de Fluxo de Caixa 8%, Ajustes de Conversão 6%, seguidos de 4% os Ajuste a valor justo de ativos financeiros disponíveis para venda, o Imposto de Renda e Contribuição Social e Outros Resultados Abrangentes e 3% Ganhos (Perdas) Não Realizados com Ativos Financeiros Disponíveis para Venda e Imposto de renda e contribuição social diferidos.

6. Considerações finais.

Diante do Exposto pode-se concluir que as empresas estão apresentando uma boa representatividade com relação a apresentação da DRA, onde no universo de 78 empresas pesquisadas, 40% delas apresentaram e evidenciaram em suas demonstrações, resultados abrangentes. Isso demonstra que estas empresas estão saindo na frente e tentam refletir o mais próximo possível o resultado de seus empreendimentos, dando uma visão mais ampla para os seus investidores efetivos e em potencial para que tomem suas decisões em bases mais reais. Os outros 60% das empresas, ou seja, 46 empresas, declararam que não tiveram resultados abrangentes pelos motivos expostos nas pesquisas mais percebe-se uma preocupação futura em divulgar a demonstração em estudo, pois muitas destas empresas já estão justificando em seus relatórios os motivos pelos quais não estão ainda divulgando a DRA.

Quanto as contas evidenciadas pelas empresas na Demonstração ora estudada, é que estão indo plenamente de acordo com as contas propostas pelos CPCs, e que as empresas estão esclarecendo estas informações em notas explicativas e quanto ao quesito apresentação da DRA a sua quase totalidade prefere além de divulgar uma DRA separada e concomitantemente os mesmos resultados abrangente em suas DMPLs, postura plenamente sugerida pelos órgãos normativos internacionais.

Este artigo deixa um precedente para que outros pesquisadores possam fazer pesquisas mais profundas sobre a DRA, nos seus aspectos conceituais, de mensuração, estruturação, relevância de informação, em fim possam está pesquisando mais sobre este poderoso instrumento de informação.

Referências

BEUREN, Ilse Maria(ORG) *et all.* **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL, Deliberação CVM 673/11.

BRASIL, Deliberação CVM 676/11.

BRASIL, Lei nº 6.404 de 15 dezembro de 1976.

BRASIL, Resolução CFC 1.174/09 alt. 1.359/11, NBC TG 21.

BRASIL, Resolução CFC 1.185/09 alt. 1.376/11, NBC TG 26.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis, Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1), 2011.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis, Pronunciamento Técnico CPC 21 (R1), 2011.

FIGUEIREDO, Antônio Macena de; SOUZA, Soraia Riva Goudinho de. **Como Elaborar Projetos, Monografias, Dissertações e Teses:** da redação científica à apresentação do texto final. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2011.

<http://www.bmfbovespa.com.br/cias-listadas/consultas/ipos-recentes/2011/ipos-recentes-Technos.aspx?idioma=pt-br>

<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/demonstracaoresultadoabrangente.htm>

IUDÍCIBUS, Sérgio de, *et all.* **Manual de Contabilidade Societária.** São Paulo: Atlas, 2010.