

GIOVANNI PACELLI

**CONTABILIDADE
GERAL**
Abordagem integrada

2º
edição | Revista
atualizada
ampliada

2024

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

PREFÁCIO DO PROF. DR. JORGE KATSUMI NIYAMA

A Contabilidade no Brasil entrou em nova fase a partir do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade em 2008, onde os profissionais tiveram que se adaptar e se preparar para vencer os desafios para gestores e investidores, os principais tomadores de decisão.

Os usuários da contabilidade passaram a requer cada vez mais informações, transparentes e tempestivas para o aprimoramento do seu processo decisório.

Giovanni Pacelli é um egresso e um dos destaques dos nossos cursos de Pós-Graduação em nível de Mestrado (2011) e Doutorado (2016) sempre apresentando uma elevada performance como discente, desenvolvendo pesquisas e apresentando discussões pertinentes à matéria.

É gratificante ver o exemplo dado por Giovanni Pacelli, jovem talento que se dedicou a disseminar seu conhecimento tanto no magistério como também na construção do pensamento científico, ao escrever um livro sobre um tema que já está razoavelmente consagrado na literatura acadêmica como Contabilidade. Apesar disso, Giovanni consegue oportunizar a conveniência, utilidade e a sedimentação de seu conhecimento. Nesse sentido, vale destacar as principais contribuições desta obra:

- a) Não se limita às bases tradicionais de uma escrituração (operações com mercadorias), e os procedimentos de “como” fazer a contabilidade, ao incluir conceitos e pensamentos fortemente vinculados à teoria da contabilidade e à estrutura conceitual, conhecimento obrigatório para aqueles que desejam buscar aperfeiçoamento da gestão.
- b) Preocupação em não excluir os princípios da contabilidade apesar da sua “substituição” nas últimas décadas pelas características qualitativas da informação – nova etapa da fundamentação teórica da contabilidade introduzida pelo IASB.
- c) Não se trata apenas de uma obra didática de natureza prática voltada para aspectos internos da escrituração, mas também pela incorporação de procedimentos estabelecidos pelo CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), órgão nacional que representa o IASB no Brasil.

- d) Avanço tímido, mas importante, ao adentrar em aspectos tributários quando essencialmente necessários à boa compreensão didática do tema.
- e) Inclusão de tópicos avançados considerando aspectos relacionados à consolidação de balanços e das demonstrações financeiras recentemente introduzidas como DVA e DRA.
- f) Avanço corajoso num tópico pouco explorado em livros de Contabilidade Geral, no caso um capítulo especial sobre Análise de Balanços, propiciando visões sobre necessidades de capital de giro e modelos de mensuração do lucro.

Finalmente, ao tempo em que congratulamos e parabenizamos o autor por esta iniciativa, desejamos que os leitores, acadêmicos ou profissionais da área, tenham um excelente aproveitamento técnico e profissional.

PREFÁCIO DO PROF. DR. CÉSAR AUGUSTO TIBÚRCIO SILVA

Quando eu era adolescente, meu pai me levou para trabalhar parte do dia nos locais onde ele fazia a contabilidade, ou como ele dizia, onde tinha “escrita”. Meu pai era um técnico de contabilidade, um profissional que tinha o ensino médio e cursava algumas poucas disciplinas de contabilidade. Durante as férias, por quatro horas na semana, eu somava os valores dos estoques da empresa comercial e fazia outras pequenas tarefas de um garoto. Não sei bem qual era a finalidade dele me levar para as empresas onde tinha escrita, mas como geralmente era alguém obediente, eu não somente ia, como tentava fazer o melhor possível nas tarefas que ele me passava. É bem verdade que cometia muitos erros, que ele me corrigia e dava algumas dicas de macetes sobre como encontrar os enganos que cometia.

Lembro dele passando os lançamentos contábeis, que eu não fazia, para um livro encadernado de capa dura. A tecnologia da época consistia em datilografar o lançamento em uma folha especial, com um líquido que tinha um cheiro bem acentuado no papel, e colar este papel, do tamanho um pouco maior do que seria uma folha de papel A4 dos dias atuais, em uma coisa chamada gelatina. A tinta que estava no papel era transferida para esta gelatina e, depois de algum tempo, pegava-se a gelatina e colocava com todo cuidado sobre o livro de capa dura. Ao retirar a gelatina, o conteúdo que tinha sido datilografado estava no livro. Se o processo não fosse bem feito, a folha deveria ser anulada por um posto da secretaria do estado. Ou seja, era muito importante que o processo de transferir a informação datilografada da folha para o livro fosse cuidadosamente executado.

Este era um trabalho que fiz algumas vezes, mas meu pai tinha que me socorrer quando algo não saía de forma adequada. Ao final, o livro de capa dura tinha informações da empresa onde ele fazia escrita, e isso era o pouco conhecimento que tive naquele período sobre a contabilidade.

Mais tarde, quando cheguei em Brasília para fazer meu curso superior, optei por escolher administração no vestibular. Entrei na universidade e, nas primeiras matérias específicas do meu curso, gostei muito de finanças. Fiz a disciplina de contabilidade também, mas o professor não era muito interessante. A administração financeira era algo que realmente eu gostava.

Depois de formado e já fazendo o mestrado, novamente focado em finanças, recebi o convite para ser coordenador adjunto do curso de contabilidade da Universidade de Brasília. Como queria muito ser professor, aceitei o convite. Basicamente, o meu orientador, uma das pessoas que mais admiro, o professor Alexandre Assaf Neto, assumiria este papel, mas a parte administrativa seria de minha responsabilidade. Naquele momento, o curso de contabilidade da UnB estava em crise, e quando eu aceitei o convite, eu não sabia a dimensão dos problemas. Terminei me envolvendo com o curso, com os alunos e com a implantação do currículo, que exigia professores que a UnB não tinha.

Foi assim que cheguei, por vias tortuosas, à contabilidade. Não era contador naquela época e tive que aprender muito para não fazer feio em sala de aula e nos livros. Isto aconteceu há décadas, mas a cada transcorrer do tempo eu só fiz aumentar meu amor e minha dedicação à contabilidade. É com este espírito que escrevo estas linhas para o livro “Contabilidade Geral”, de Giovanni Pacelli.

Conheci o autor enquanto ele era aluno do mestrado e, depois, do doutorado da minha Universidade. Era um jovem decidido e profundo conhecedor da disciplina. Desde então, tenho acompanhado seu crescimento. Escrever uma obra sobre a contabilidade é sempre um desafio. A proposta de Pacelli é trazer os fundamentos da disciplina, associados com as normas mais atuais relacionadas a cada tema de cada capítulo.

Eu fico imaginando quão afortunado é o leitor deste livro. Com uma obra deste nível, o estudo da contabilidade será realmente completo.

Os tempos são outros, e você não precisará saber como usar gelatina para lançar os registros no diário de uma empresa. No entanto, os ensinamentos proporcionados nesta obra certamente o levarão a um universo maravilhoso da técnica que consegue, de maneira simples e incrivelmente confiável, indicar e descrever o desempenho de uma entidade e sua situação patrimonial.

Parabéns ao autor, mas especialmente parabéns ao leitor que se propõe a trilhar os caminhos da contabilidade usando esta obra.

CAPÍTULO 21

DLPA, DMPL E DRA

1. DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

1.1. Base Normativa

De acordo com Lei nº 6.404/1976:

*Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (DLPA) **discriminará**:
I – o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;*

II – as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;

III – as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

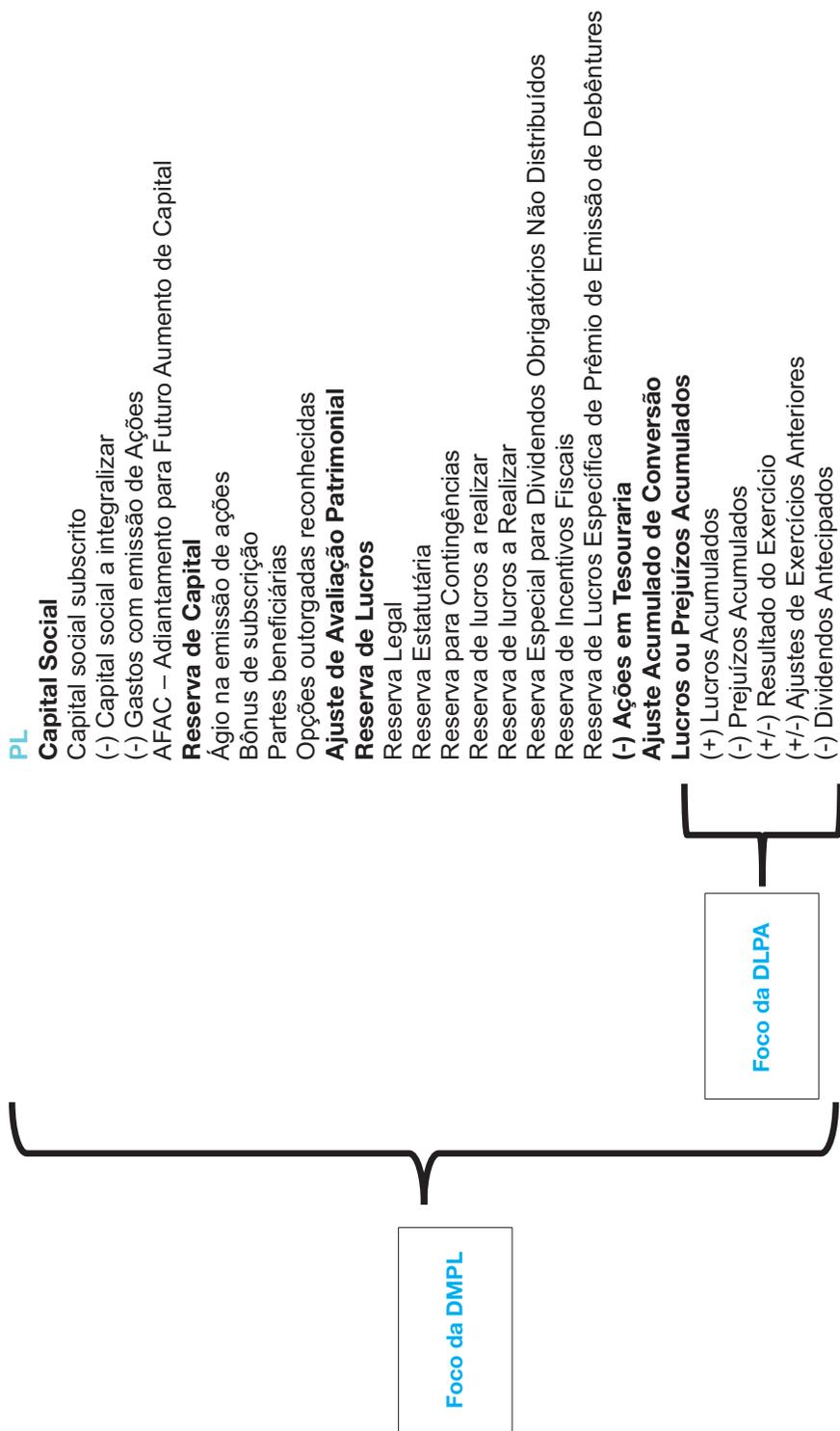
*§ 1º Como **ajustes de exercícios anteriores** serão considerados **apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior**, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.*

*§ 2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados **deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social** e **poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL)**, se elaborada e publicada pela companhia.*

Atenção

1. DLPA representa um “zoom” na conta do Balanço Patrimonial “Lucros e Prejuízos Acumulados” código 2.3.1.08 vista no Capítulo 6.
2. Assim, as transações que impactam essa conta devem ser inseridas na DLPA.
3. Dentre essas transações destacam-se a aplicação retrospectiva (mudanças de política contábil sobre períodos passados) e reapresentação retrospectiva (correção de erro sobre períodos passados). Mais detalhes constam no Capítulo 27. Assim, esse tipo de ajuste não afeta o Lucro ou Prejuízo do Exercício Atual.
4. A DLPA pode ser inserida na DMPL que por sua vez representa um “zoom” na conta do Balanço Patrimonial “Patrimônio Líquido” código 2.3.1.00.

Figura 21.1: Relação entre DPLA e DMPL



1.2. Estrutura e Contabilização

A seguir consta a estrutura da DLPA.

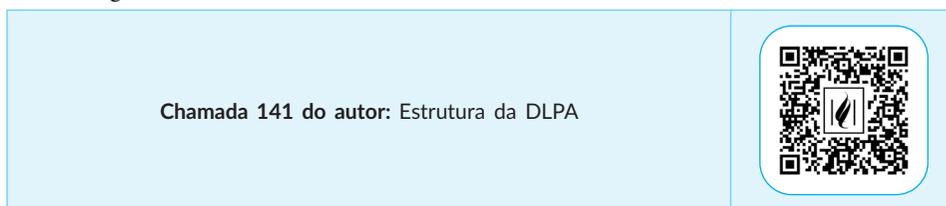


Figura 21.2: Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados – DLPA

Saldo Inicial da Conta Lucros ou Prejuízos Acumulados
(+ ou -) Ajustes de Exercícios Anteriores (conta do PL e do LPA)
(+ ou -) Lucro ou Prejuízo do Exercício (conta da DRE)
(-) Distribuição para dividendos obrigatórios (conta do PC) ^a
(-) Transferências para Reservas de Lucros (conta do PL)
(+) Reversão de Reservas de Lucros (conta do PL)
(-) Integralização de Capital (conta do PL)
Saldo Final da Conta Lucros ou Prejuízos Acumulados
Número de Ações
(a) Valor do Dividendo Distribuído/Número de Ações

Todos os movimentos de entrada ou saída precisam envolver a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Lucros ou Prejuízos Acumulados
De acordo com a Lei nº 6.404/1976:
<i>Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas:</i>
<i>I - metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores:</i>
<i>a) importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193); e</i>
<i>b) importância destinada à formação da reserva para contingências (art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores</i>
<i>II - o pagamento do dividendo determinado nos termos do inciso I poderá ser limitado ao montante do lucro líquido do exercício que tiver sido realizado, desde que a diferença seja registrada como reserva de lucros a realizar (art. 197);</i>
<i>III - os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização.</i>
[...]

§ 6º Os lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 (Reserva Legal, Estatutárias, para Contingências, Incentivos Fiscais, Lucros, Lucros a Realizar) deverão ser distribuídos como dividendos..

Desse modo, para as sociedades por ações, o saldo final desta conta não poderá mais ser credor. Respective saldos de lucros acumulados precisam ser totalmente destinados por proposta da administração da companhia no pressuposto de sua aprovação pela assembleia geral ordinária. Observa-se que a obrigação de essa conta não conter saldo positivo aplica-se unicamente às sociedades por ações.

Desta forma, para as sociedades por ações, o saldo respectivo deverá ser composto apenas pelos eventuais prejuízos acumulados (saldo devedor), não absorvidos pelas demais reservas.

Entretanto, para as demais sociedades (como as limitadas, exceto aquelas consideradas de grande porte¹ e sujeitas à Lei nº 6.404/1976), a conta lucros acumulados poderá continuar apresentando saldo nos balanços encerrados a partir de 31.12.2008, conforme se desprende do item 115 da CT 03 – Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008, aprovado pela Resolução CFC 1.157/2009, adiante reproduzido:

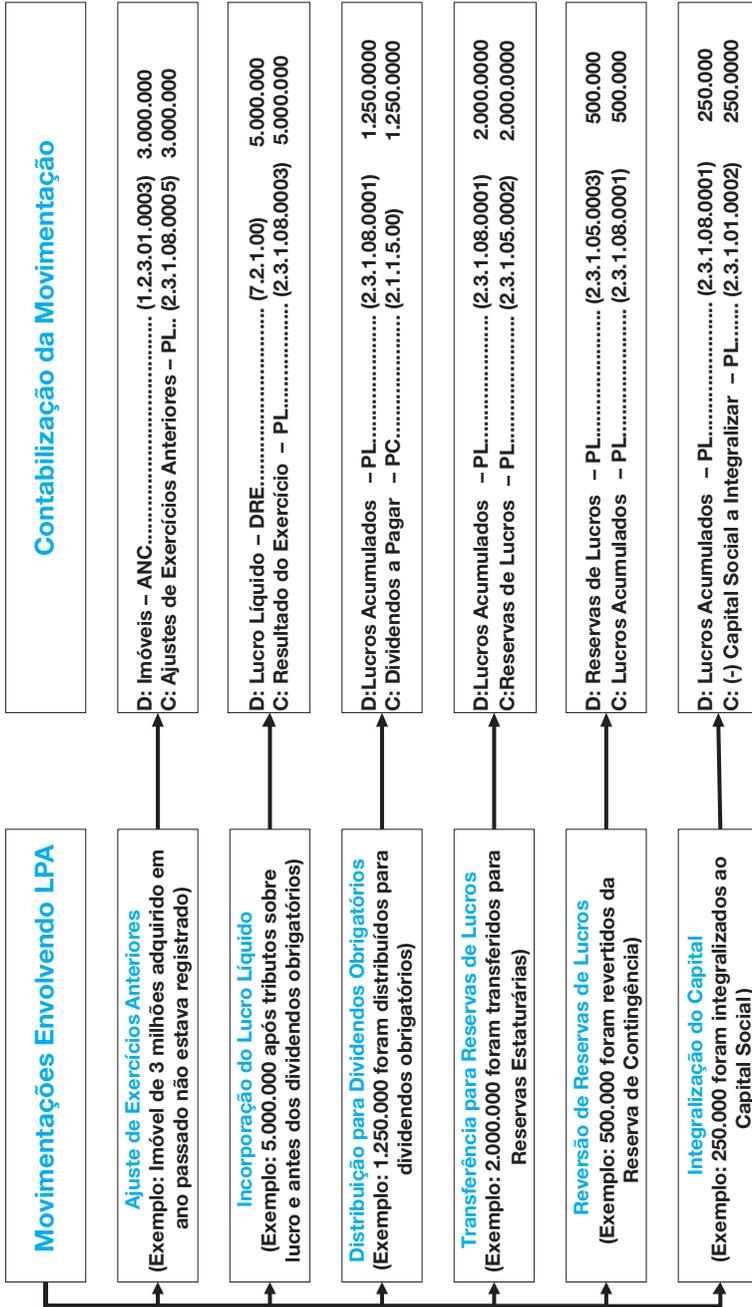
“A obrigação de essa conta não conter saldo positivo aplica-se unicamente às sociedades por ações, e não às demais, e para os balanços do exercício social terminado a partir de 31 de dezembro de 2008. Assim, saldos nessa conta precisam ser totalmente destinados por proposta da administração da companhia no pressuposto de sua aprovação pela assembleia geral ordinária.”

¹ Lei nº 11.638/2007.

Art. 3º 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).

Figura 21.3: Contabilização das Movimentações envolvendo a Conta Lucros e Prejuízos Acumulados



2. DMPL

2.1. Base Normativa

De acordo com Lei nº 6.404/1976:

Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (DLPA) discriminará: [...].

§ 2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e **poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL)**, se elaborada e publicada pela companhia.

De acordo com o CPC 26:

106. A entidade deve apresentar a demonstração das mutações do patrimônio líquido conforme requerido no item 10². A demonstração das mutações do patrimônio líquido inclui 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;

(b) **para cada componente do patrimônio líquido**, os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reapresentação retrospectiva, reconhecidos de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro;

(c) (eliminada)

(d) **para cada componente do patrimônio líquido**, a conciliação do saldo no início e no final do período, demonstrando-se separadamente (no mínimo) 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.

Quem são os outros resultados abrangentes da DMPL?

1. De forma simples seriam transações que seriam categorizadas como “Receitas” ou “Despesas”, mas que não passaram pelo Resultado (DRE) por exigência das normas.

2. Exemplos típicos que foram vistos no Capítulo 12:

a) Propriedades para Investimento → quando ocorre a reclassificação de propriedade ocupada pelo proprietário mensurada custo para propriedade de investimento mensurada pelo valor justo com aumento (Figuras 12.11 e 12.12). **Utilizam a conta Ajustes de Avaliação Patrimonial (conta 2.3.1.04).**

b) Participações societárias temporárias → ativo financeiro mantido para venda. As variações a valor justo até a baixa não passam pelo resultado. **Utilizam a conta Ajustes de Avaliação Patrimonial (conta 2.3.1.04) (Figura 12.17).**

3. Outra conta do PL que cumpre esse papel de registrar eventos com essência de “Receita” e “Despesa” e que não passam pelo Resultado seria: **Ajuste Acumulado de Conversão³ (conta 2.3.1.07, vide Capítulos 6 e 11).**

² Trata do conjunto completo de Demonstrações Contábeis visto no Capítulo 18.

³ É o registro contábil da diferença cambial resultante da aplicação da taxa de câmbio de fechamento para itens do ativo e passivo, taxa de câmbio histórica para itens do patrimônio líquido e taxa de câmbio do dia da operação para as contas de resultado. CPC 02 – Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis.

4. Essas 2 contas são exatamente as contas suprimidas na DMPL e “convertidas” em Outros Resultados Abrangentes, vide Figura 21.4.
5. A 3ª conta seria justamente o ganho ou perda de equivalência patrimonial referente ao resultado abrangente de coligadas e empreendimentos controlados em conjunto. Em suma, se o PL aumentou em função das contas Ajustes de Avaliação Patrimonial e Ajuste Acumulado de Conversão, deve segmentar o MEP do que foi em função de outros resultados abrangentes do que não foi.
6. De forma simples pode-se concluir que os Outros Resultados Abrangentes que deveriam ser “receitas” e “despesas” pela essência, mas que pela forma da legislação foram registradas diretamente em contas do PL sem passar pela DRE.
7. Os outros resultados abrangentes “resgata” esse “resultado”.

Quem são os outros resultados abrangentes no vocabulário do CPC 26?

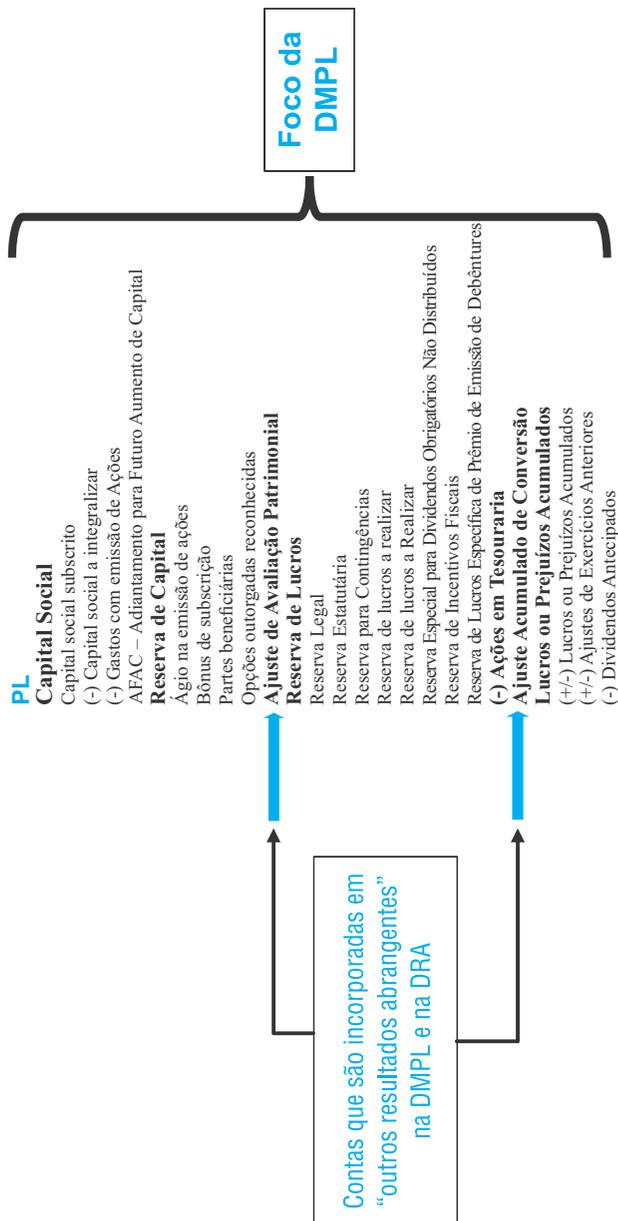
Outros resultados abrangentes compreendem itens de receita e despesa (incluindo ajustes de reclassificação), que não são reconhecidos na demonstração do resultado em conformidade com o requerido ou permitido pelos pronunciamentos, interpretações e orientações emitidos pelo CPC.

Os componentes dos outros resultados abrangentes incluem:

1. Variações na **reserva de reavaliação**, quando permitidas legalmente (no momento é vedado).
2. **Ganhos e perdas atuariais em planos de pensão com benefício** definido reconhecidos conforme item 93A do Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados.
3. **Ganhos e perdas derivados de conversão de demonstrações contábeis de operações no exterior** (ver Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis).
4. **Ganhos e perdas resultantes de investimentos em instrumentos patrimoniais designados ao valor justo** por meio de outros resultados abrangentes, de acordo com o item 5.7.5 do CPC 48 – Instrumentos Financeiros.
5. **Ganhos e perdas em ativos financeiros mensurados ao valor justo** por meio de outros resultados abrangentes, de acordo com o item 4.1.2A do CPC 48.
6. **Parcela efetiva de ganhos e perdas de instrumentos de hedge em operação de hedge de fluxo de caixa** e os ganhos e perdas em instrumentos de *hedge* que protegem investimentos em instrumentos patrimoniais mensurados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, de acordo com o item 5.7.5 do CPC 48 (ver Capítulo 6 do CPC 48).
7. **Para passivos específicos designados como ao valor justo por meio do resultado**, o valor da alteração no valor justo que for atribuível a alterações no risco de crédito do passivo (ver item 5.7.7 do CPC 48).
8. **Alteração no valor temporal de opções quando separar o valor intrínseco e o valor temporal do contrato de opção** e designar como instrumento de *hedge* somente as alterações no valor intrínseco (ver Capítulo 6 do CPC 48).
9. **Alteração no valor dos elementos a termo de contratos a termo ao separar o elemento a termo e o elemento à vista de contrato a termo e designar**, como instrumento de *hedge*, somente as alterações no elemento à vista, e alterações no valor do spread com base na moeda estrangeira de instrumento financeiro ao excluí-lo da designação desse instrumento financeiro como instrumento de *hedge* (ver Capítulo 6 do CPC 48).

Essas contas possuem o seguinte em comum: geram receitas ou despesas que não passam pela DRE.

Figura 21.4: Outros Resultados Abrangentes, DMPL e DRA



2.2. Estrutura

A seguir consta a estrutura da DMPL à luz do CPC 26.

Chamada 142 do autor: Estrutura da DMPL com outros resultados abrangentes e a DRA



Figura 21.5: DMPL adaptada do CPC 26

Especificação	A	B	C	D	E	F=A+B+C+D+E	G	H=F+G
	Capital Social Integralizado	Reservas de capital	Reservas de lucros	Lucros ou Prejuízos Acumulados	Outros Resultados Abrangentes	Patrimônio Líquido dos Sócios da Controladora (só no Balanço Consolidado) =A+B+C+D+E	Participação dos Acionistas não Controladores Controladas (só no Balanço Consolidado)	Patrimônio Líquido Consolidado =F+G
Z-Saldos Iniciais	1.000.000	80.000	300.000	0,00	270.000	(F1)1.650.000	(G1) 158.000	(H1)1.808.000
Aumento de capital	500.000	(50.000)	(100.000)			350.000	32.000	382.000
Gastos com Emissão de Ações		(7.000)				(7.000)	(7.000)	
Opções Outorgadas Reconhecidas		30.000				30.000		30.000
Ações em Tesouraria Adquiridas		(20.000)				(20.000)		(20.000)
Ações em Tesouraria Vendidas		60.000				60.000		60.000
Dividendos	500.000	13.000	(100.000)	(162.000)	0	(162.000)	(13.200)	(175.200)
Y-Transações de Capital com os Sócios						(F2) 251.000	(G2) 18.800	(H2)269.800
X- Lucro Líquido do Período				250.000		(F3) 250.000	(G3) 22.000	(H3) 272.000

Análise

1. A Coluna F é o somatório das colunas A, B, C, D e E.
2. Neste caso trata-se de uma DMPL consolidada. Se fosse uma DMPL de uma Entidade Individual não haveria as colunas G e H.
3. Neste caso a DRA foi incorporada à DMPL (células F3, F4, F5 e F6 da Entidade Individual). A seguir consta esse recorte.

Lucro Líquido do Período	(F3) 250.000
(W1) Ajustes Instrumentos Financeiros	(60.000)
(W2) Tributos s/ Ajustes Instrumentos Financeiros	20.000
(W3) Equivalência Patrimonial sobre Ganhos em Resultados Abrangentes de Coligadas e Empreendimentos controlados em conjunto	24.000
(W4) Ajustes de Conversão do Período	260.000
(W5) Tributos s/ Ajustes de Conversão do Período	(90.000)
Outros Resultados Abrangentes (Somatório de W1 a W5)	(F4) 154.000
Ajustes (efeitos) de reclassificação de outros resultados abrangentes - Ajuste de Instrumento Financeiro	(F5) 10.600
Resultado Abrangente Total	(F6) 414.600 (F3+F4+F5)

4. Os exemplos dados no CPC 26 reforçam que a conta "outros resultados abrangentes" é constituída pelas contas Ajustes de Avaliação Patrimonial e Ajuste Acumulado de Conversão e respectivo MEP associado a elas.
5. A constituição de reservas com o lucro não afeta o resultado abrangente total.

2.3. Notas Explicativas

Para cada componente do patrimônio líquido, **a entidade deve apresentar, ou na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas, uma análise dos outros resultados abrangentes por item.**

Evidenciação do PL: componentes

O patrimônio líquido deve apresentar o capital social, as reservas de capital, os ajustes de avaliação patrimonial, as reservas de lucros, as ações ou quotas em tesouraria, os prejuízos acumulados, se legalmente admitidos os lucros acumulados e as demais contas exigidas pelos Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC.

Estão ainda inclusos:

1. Cada classe de capital integralizado.
2. O saldo acumulado de cada classe do resultado abrangente.
3. Reserva de lucros retidos.

A entidade deve apresentar, na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas, **o montante de dividendos reconhecidos como distribuição aos proprietários durante o período** e o respectivo montante dos dividendos por ação.

As alterações no patrimônio líquido da entidade entre duas datas de balanço devem refletir o aumento ou a redução nos seus ativos líquidos durante o período. **Com a exceção das alterações resultantes de transações com os proprietários agindo na sua capacidade de detentores de capital próprio** (tais como integralizações de capital, reações de instrumentos de capital próprio da entidade e distribuição de dividendos) **e dos custos de transação diretamente relacionados com tais transações, a alteração global no patrimônio líquido durante um período representa o montante total líquido de receitas e despesas, incluindo ganhos e perdas, gerado pelas atividades da entidade durante esse período.**

Tratamento dado aos ajustes retrospectivos (mudança de política contábil) e as representações retrospectivas (para corrigir erros) → mais detalhes no capítulo 24

O CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro requer ajustes retrospectivos ao se efetuarem alterações nas políticas contábeis, até o ponto que seja praticável, exceto quando as disposições de transição de outro Pronunciamento Técnico, Orientação ou Interpretação do CPC requererem de outra forma.

O CPC 23 também requer que representações para corrigir erros sejam feitas retrospectivamente, até o ponto em que seja praticável.

Os ajustes retrospectivos (mudança de política contábil) e as representações retrospectivas (para corrigir erros) **não são alterações do patrimônio líquido, mas são ajustes aos saldos de abertura da reserva de lucros retidos (ou prejuízos acumulados)** exceto quando um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC exigir ajustes retrospectivos de outro componente do patrimônio líquido. **É necessária a divulgação na demonstração das mutações do patrimônio líquido do ajuste total para cada componente do patrimônio líquido resultante de alterações nas políticas contábeis e, separadamente, de correções de erros.** Esses ajustes devem ser divulgados para cada período anterior e no início do período corrente.

Conclusão:

1. Deve haver o ajuste total para cada componente do patrimônio líquido resultante de alterações nas políticas contábeis.
2. A correção de erros deve vir separadamente.

3. DRA

3.1. Base Normativa

De acordo com o CPC 26:

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.

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.

Qual a forma correta de interpretar os itens 81A e 81B do CPC 26?

São propostas 2 formas de apresentar e evidenciar os outros resultados abrangentes:

1ª forma	2ª forma
Demonstração do Resultado Abrangente separada da DRE	Demonstração do Resultado Abrangente incorporada a DRE

Formas de evidenciar a DRA pela Legislação Societária

1. A DRA deve ser apresentada e evidenciada em separado.
2. Deve ser separada da DRE e vice-versa. Uma não dispensa a outra pela Legislação societária.
3. Pode estar na DMPL, mas não apenas lá.

Voltando ao CPC 26:

82A. **Outros resultados abrangentes devem apresentar rubricas para valores de:**

(a) outros resultados abrangentes (excluindo valores previstos na alínea (b)), classificados por natureza e agrupados naquelas que, de acordo com outros pronunciamentos:

(i) não serão reclassificados subsequentemente para o resultado do período; e

(ii) serão reclassificados subsequentemente para o resultado do período, quando condições específicas forem atendidas;

(b) participação em outros resultados abrangentes de coligadas e empreendimentos controlados em conjunto contabilizados pelo método da equivalência patrimonial, separadas pela participação nas contas que, de acordo com outros pronunciamentos:

(i) não serão reclassificadas subsequentemente para o resultado do período; e

(ii) serão reclassificadas subsequentemente para o resultado do período, quando condições específicas forem atendidas.

83.(Eliminado).

84.(Eliminado).

85. Outras contas (pela desagregação de contas listadas no item 82), títulos e subtotaís devem ser apresentados na demonstração do resultado abrangente e na demonstração do resultado do período quando tal apresentação for relevante para a compreensão do desempenho da entidade.

85A. Quando a entidade apresentar subtotaís de acordo com o item 85, esses subtotaís devem:

- (a) ser constituídos de contas compostas de valores reconhecidos e mensurados em conformidade com os pronunciamentos do CPC;
- (b) ser apresentados e nomeados de forma que as contas que constituem os subtotaís sejam claras e compreensíveis;
- (c) ser consistentes de período a período, de acordo com o item 45; e
- (d) não ser exibidos com mais destaque do que os subtotaís e totais exigidos nas demonstrações do resultado e de outros resultados abrangentes.

85B. A entidade deve apresentar as contas nas demonstrações do resultado e de outros resultados abrangentes que conciliem quaisquer subtotaís, apresentados de acordo com o item 85, com os subtotaís ou totais exigidos no pronunciamento específico.

86. Em função dos efeitos das várias atividades, transações e outros eventos da entidade diferirem em termos de frequência, potencial de ganho ou perda e previsibilidade, a divulgação dos componentes do desempenho ajuda na compreensão do desempenho alcançado e a fazer projeções de futuros resultados. Outras rubricas devem ser incluídas na demonstração do resultado abrangente e na demonstração do resultado do período, sendo as nomenclaturas utilizadas e a ordenação das rubricas modificadas quando seja necessário para explicar os elementos de seu desempenho. Os fatores a serem considerados incluem a relevância, a natureza e a função dos componentes das receitas e despesas dessas demonstrações. Por exemplo, uma instituição financeira modifica as nomenclaturas acima referidas a fim de fornecer a informação que é relevante para as operações de uma instituição financeira. Os itens de receitas e despesas não devem ser compensados a menos que sejam atendidos os critérios do item 32.

87. A entidade não deve apresentar rubricas ou itens de receitas ou despesas como itens extraordinários, quer na demonstração do resultado abrangente, quer na demonstração do resultado do período, quer nas notas explicativas.

Outros resultados abrangentes do período

90. A entidade deve divulgar o montante do efeito tributário relativo a cada componente dos outros resultados abrangentes, incluindo os ajustes de reclassificação na demonstração do resultado abrangente ou nas notas explicativas.

91. **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.

92. A entidade deve divulgar **ajustes de reclassificação relativos a componentes dos outros resultados abrangentes.**

93. Alguns pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC especificam se e quando itens anteriormente registrados como outros resultados abrangentes devem ser reclassificados para o resultado do período. Essas reclassificações são referidas neste pronunciamento como ajustes de reclassificação. Tais ajustes de reclassificação são incluídos no respectivo componente de outros resultados abrangentes no período em que o ajuste é reclassificado para o resultado líquido do período. Esse ganho pode ter sido reconhecido como ganho não realizado em outros resultados abrangentes do período corrente ou de períodos anteriores. 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.

94. Os ajustes de reclassificação podem ser apresentados na demonstração do resultado abrangente ou nas notas explicativas. A entidade que apresente os ajustes de reclassificação nas notas explicativas deve apresentar os componentes dos outros resultados abrangentes após os respectivos ajustes de reclassificação.

95. Os ajustes de reclassificação são cabíveis, por exemplo, na baixa de investimentos em entidade no exterior (ver CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis) e quando alguma transação de hedge prevista de fluxo de caixa afeta o resultado líquido do período.

96. Ajustes de reclassificação não decorrem de mutações na reserva de reavaliação⁴ (quando permitida pela legislação vigente), reconhecida de acordo com o CPC 27 – Ativo Imobilizado e o CPC 04 – Ativo Intangível, ou de ganhos e perdas atuariais de planos de benefício definido, reconhecidos em consonância com o CPC 33 – Benefícios a Empregados. Esses componentes devem ser reconhecidos como outros resultados abrangentes e não devem ser reclassificados para o resultado líquido em períodos subsequentes. As mutações na reserva de reavaliação podem ser transferidas para reserva de lucros retidos (ou prejuízos acumulados), na medida em que o ativo é utilizado ou quando é desreconhecido (ver CPC 27 e CPC 04). De acordo com o CPC 48, não ocorrem ajustes de reclassificação, se o hedge de fluxo de caixa ou a contabilização do valor no tempo da opção (ou elemento a termo do contrato a termo ou spread com base em moeda estrangeira de instrumento financeiro) resultarem em valores que são retirados da reserva de hedge de fluxo de caixa ou de componente separado de patrimônio líquido, respectivamente, e incluídos diretamente no custo inicial ou em outro valor contábil de ativo ou de passivo. Esses valores devem ser transferidos diretamente para ativos ou passivos.

3.2. Estrutura

Figura 21.6: Demonstração do Resultado Abrangente – DRA

Resultado Líquido do Período	→ Extraído da DRE
(+ ou -) Outros Resultados Abrangentes	→ Compreende “receitas” e “despesas” não incluídas na DRE do Período Corrente.
(+ ou -) Ajustes (efeitos) de reclassificação de outros resultados abrangentes	→ São valores reclassificados para o Resultado do Período Corrente que foram reconhecidos em como “outros resultados abrangentes no período corrente ou anteriores”.
= Resultado Abrangente Total	→ 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 . Ou seja, fica de fora a integralização de capital e novos aportes.

⁴ Atualmente é vedada a reavaliação pela Lei nº 6.404/1976.



Simulação 01: Outros Resultados Abrangentes e de Ajustes (efeitos) de reclassificação de outros resultados abrangentes

Ganho de R\$ 20.000 com Alienação de Ativo Financeiro Mantido para a Venda ocorrido em 20X1. O efeito inicial do aumento é registrado em Ajuste de Avaliação Patrimonial (visto na Figura 12.17 do Capítulo 12) em 20X1. Esse ganho não passa pela DRE.

Se a baixa ocorreu em 20X1 com o ganho de R\$ 20.000, o ganho entra como “Outros Resultados Abrangentes” em 20X1.

Se a baixa ocorreu em 20X2 com o ganho de R\$ 20.000, o ganho já havia entrado como “Outros Resultados Abrangentes” em 20X1.

Se a baixa ocorreu em 20X2 com de ganho R\$ 15.000, o ganho já havia entrado como “Outros Resultados Abrangentes” em 20X1 no valor de 20.000, porém agora deve ser reconhecido essa perda de 5.000 em “Ajustes (efeitos) de reclassificação de outros resultados abrangentes”.

Chamada 143 do autor: Estrutura da Demonstração do Resultado Abrangente



4. LISTA DE QUESTÕES OBJETIVAS

1ª Questão (Receita Federal Analista Tributário 2023 FGV)

Uma entidade tinha seu modelo de negócios estruturado para a venda de terrenos. Em 01/01/X0, o seu estoque era de R\$270.000, tendo a seguinte composição:

- Terreno A: R\$120.000
- Terreno B: R\$150.000. Em 31/01/X0, teve início um processo de melhorias na região onde os terrenos estão localizados. Por isso, a entidade decidiu retirar os terrenos de venda e mantê-los para valorização de capital a longo prazo, definindo mensurá-los pelo valor justo. Na data, o valor justo do Terreno A era de R\$160.000 e o do Terreno B, de R\$140.000. **Assinale a opção que indica o efeito da mudança da intenção da administração nas demonstrações contábeis da entidade.**

- (A) Demonstração do Resultado do Exercício: +R\$30.000.
- (B) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido: +R\$30.000.
- (C) Demonstração de Outros Resultados Abrangentes: +R\$30.000.
- (D) Demonstração do Resultado do Exercício: +R\$40.000; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido: -R\$10.000.
- (E) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido: +R\$40.000; Demonstração do Resultado do Exercício: -R\$10.000.