

O Que Estudantes de Contabilidade “Pensam” Sobre o Resultado Abrangente?

Rosenery Loureiro Lourenço

Rio de Janeiro – RJ
Doutoranda em Ciências Contábeis na PGCC/UFRJ¹
Professora Assistente da UEMS²
roseneryll@gmail.com

Carla Macedo Velloso dos Santos

Rio de Janeiro – RJ
Doutoranda em Ciências Contábeis na PGCC/UFRJ¹
Professora Assistente da UFAM³
carla.velloso.ufam@gmail.com

Adolfo Henrique Coutinho e Silva

Rio de Janeiro – RJ
Professor Adjunto da UFRJ¹
Doutor em Contabilidade e Controladoria na FEA/USP⁴
adolfofocoutinho@uol.com.br

Resumo

O objetivo do artigo é verificar a percepção de estudantes de graduação em ciências contábeis a respeito da Demonstração do Resultado Abrangente (DRA). Por meio de questionários aplicados a 157 alunos de duas universidades federais das regiões Norte e Sudeste, foram testadas as seguintes hipóteses: H1: Acadêmicos possuem conhecimentos básicos sobre DRA. H2: Acadêmicos percebem a DRA como importante para a tomada de decisões. H3: A percepção sobre a importância da DRA aumenta na medida em que os alunos estão mais avançados nos períodos do curso. H4: Acadêmicos de diferentes regiões, mas matriculados em IES com mesmo conceito no ENADE, percebem a DRA de igual maneira. Os dados foram analisados por meio de estatística descritiva e teste de Qui-quadrado. Os resultados mostraram que os respondentes não possuem conhecimentos básicos sobre a DRA, no entanto consideram-na importante, sendo que a atribuição de importância tem maior proporção para os alunos da IES localizada no Norte. A análise também permitiu verificar que alunos dos semestres iniciais atribuem maior importância à DRA do que alunos que estão nos semestres finais. Assim sendo,

confirmou-se a hipótese H2 da pesquisa e rejeitou-se as demais. Por fim, concluiu-se que alunos de ciências contábeis das IES analisadas os quais estão em vias de se formar não possuem conhecimento necessário para lograrem êxito em questões concernentes a DRA em exames do CFC ou do ENADE.

Palavras-chave: Demonstração do Resultado Abrangente. Percepção discente. Acadêmicos de Contabilidade.

Abstract

The paper aims to verify the perception of undergraduate students in accounting regarding the Comprehensive Income Statement (DRA). Using questionnaires with 157 students from two federal universities in North and Southeast of Brazil, the following hypotheses were tested: H1: Academics have basic knowledge about DRA. H2: Academic perceive the DRA as important for decision-making. H3: The perception about the importance of DRA increases when students are in periods more advanced of the course. H4: Academics from different regions, but enrolled in IES with the same concept in ENADE, perceive the DRA equally. Data were analyzed by descriptive statistics and chi-square test. Results show that the respondents do not have basic knowledge about the DRA, however consider it important. Students from IES situated in the North region consider it more important than those from the Southeast. The analysis also shows that the DRA is more important for students of initial semesters. Therefore, only the H2 hypothesis of the research was confirmed. Finally, it was concluded that graduate students in accounting at IES analyzed which are in the process of forming do not have knowledge required to be successful on issues related to the DRA in exams of CFC or ENADE.

Key words: Comprehensive Income Statement. Student Perception. Academic of Accounting.

1. Introdução

As práticas contábeis adotadas no Brasil sofreram profunda reformulação após a aprovação da Lei 11.638/2007. Esta nova lei permitiu que os órgãos reguladores passassem a exigir que as empresas adotassem as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB (International Accounting Standard Board) na preparação de suas demonstrações contábeis anuais, a partir do ano de 2010. Além da introdução de novas sistemáticas de reconhecimento, mensuração e evidenciação foram introduzidas novas demonstrações contábeis obrigatórias, tais como a Demonstração de Resultado Abrangente (DRA).

¹ UFRJ – Universidade Federal do Rio de Janeiro – CEP 22290-240 – Rio de Janeiro – RJ

² UEMS - Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul – CEP 79900-000 - Ponta Porã – MS

³ UFAM – Universidade Federal do Amazonas – CEP 69077-000 – Manaus - AM

⁴ FEA /USP - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – CEP 05508-010 - São Paulo – SP

Artigo recebido em 14/08/2015
e aceito em 23/09/2015

Esta demonstração oferece uma visão ampliada do resultado, pois inclui os ganhos e perdas ainda não realizados que não transitaram pela Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), mas que, para diversos autores (STROEHER; FREITAS, 2008; CARRAHERA; AUKENA, 2013; ZUCCA, 2009), são fundamentais para compreensão do negócio da empresa como um todo. A divulgação da DRA permite que o tomador de decisões possa fazer suas escolhas diferentemente das que faria ao considerar apenas a DRE (Keating, 1999). A literatura contábil tem reconhecido que a omissão ou opacidade de itens de outros resultados abrangentes, os quais são registrados diretamente no patrimônio líquido, podem conduzir a uma decisão imprecisa por parte de investidores e analistas (FERRARO, 2011; HIRST; HOPKINS; WAHLEN, 2004). Em linhas gerais, o conceito de resultado abrangente ainda é pouco discutido no Brasil, pois, somente em 2009, a DRA foi incorporada no conjunto completo obrigatório de demonstrações contábeis por meio da deliberação 595/2009 que ratificou o CPC 26 (PINHEIRO; MACEDO; VILAMAIOR, 2012).

Neste contexto de expressivas mudanças na prática contábil no Brasil, ocorrida em poucos anos, observa-se também alguma preocupação com a necessidade de repensar a educação contábil no País, especialmente no que se refere à necessidade de atualização das grades curriculares dos cursos de ciências contábeis, revisão das ementas das disciplinas, bem como a atuação dos professores em geral.

Mais especificamente, como as demonstrações contábeis são relevantes por resumirem as transações ocorridas e permitirem a verificação de tendências futuras, alunos de graduação deveriam ser preparados para estruturar e avaliar seu conteúdo informacional, pois as demonstrações representam importantes instrumentos de comunicação com usuários internos e externos. Assim, há uma discussão crescente a respeito de que habilidades os estudantes de contabilidade deveriam apresentar.

Segundo Kavanagh e Drennan (2008) uma corrente destaca que alunos de contabilidade devem ter essencialmente habilidades técnicas, outra privilegia competências além da técnica profissional. A pesquisa destas autoras evidencia que tanto estudantes quanto empregadores concordam que os programas de graduação em contabilidade não estão desenvolvendo de forma suficiente habilidades e atributos não-técnicos e profissionais "essenciais". Os alunos demonstraram esperar mais do que atributos técnicos nos currículos.

Em contrapartida, os atributos técnicos são fundamentais para que minimamente esses alunos sejam absorvidos pelo mercado de trabalho. Kavanagh e Drennan (2008, p. 295) argumentam que embora se espere que graduados possuam as competências exigidas pelos empregadores, "estes devem compreender, como os alunos fazem, que a aprendizagem é um processo contínuo e muitas das habilidades de ordem superior que eles esperam só podem ser desenvolvidas com a orientação "on the job". Alunos, professores de contabilidade e empregadores percebem a importância de habilidades e atributos profissionais em diferentes graus, desta forma Kavanagh e Drennan (2008, p. 296) concordam com Gati (1998), o qual destaca que, enquanto "os empregadores continuarem a priorizar as habilidades que os graduados de nível de entrada

não possuem, seus esforços para garantir empregados satisfeitos podem não ser muito proveitosos".

Os cursos de graduação em ciências contábeis no Brasil implementam a estrutura de seus currículos a partir das macro diretrizes fornecidas pelas Resoluções do Conselho Nacional de Educação, sendo que, em âmbito local, é o projeto pedagógico do curso em cada Instituição de Ensino Superior (IES) que orienta as matrizes curriculares e organiza as disciplinas. As demonstrações contábeis são contempladas em disciplinas específicas, mas normalmente servem como pano de fundo para boa parte delas, ainda em que o objetivo final delas não seja elaborar ou analisar demonstrações.

De acordo com o artigo 3º da Resolução CNE/CES Nº 10/2004, que institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, a formação profissional oferecida pelo curso de graduação deve permitir que o egresso possua competências para aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis. Sob este pressuposto, os alunos devem reunir conhecimento compatível com as atualizações legislativas pertinentes à profissão.

Um projeto pedagógico normalmente é atualizado quando se observa defasagem ou inadequação; no entanto, ainda que esse projeto não passe por reformulações, na medida em que alterações importantes são inseridas no âmbito da profissão, como as decorrentes da convergência às normas internacionais, por exemplo, espera-se que o curso providencie mecanismos dentro das disciplinas para que esses alunos sejam atualizados e possam responder tanto às mudanças legislativas quanto às necessidades emergentes da profissão. As respostas aos exames do CFC e do ENADE podem consistir em balizadores indiretos de como os cursos estão aderentes à CNE/CES Nº 10/2004 em termos de adequação à legislação da profissão.

Dado o exposto, o objetivo deste artigo é verificar a percepção de estudantes de graduação em ciências contábeis a respeito da Demonstração do Resultado Abrangente. A pesquisa justifica-se, primeiramente, por se tratar de uma demonstração recente para o contexto brasileiro, e, dado que poucas pesquisas já foram publicadas sobre o resultado abrangente, este texto busca encorpar o quadro de discussões. Em segundo lugar, a pesquisa se justifica por apresentar a percepção de estudantes de graduação que talvez participem do ENADE 2015. Este exame nacional tem apresentado em suas versões anteriores questões que abordam a estrutura e o conteúdo informacional das demonstrações contábeis, o que se espera que continue a ocorrer nesse ano. Neste sentido, o estudo reportará de que forma a DRA tem sido percebida pelos estudantes e se as disciplinas dispensam tempo para uma demonstração que, embora não seja obrigatória para todas as empresas, deve compor o conjunto completo das demonstrações contábeis no Brasil.

Este artigo possui além desta introdução outras quatro seções. A Revisão da literatura discorre sobre a formação do contador e aspectos relativos à estrutura curricular dos cursos de contabilidade, bem como sobre o Resultado Abrangente em termos de seu poder preditivo e forma de apresentação. A seção três apresenta as hipóteses de Pesquisa e os procedimentos metodológicos adotados. Na seção quatro, são discutidos os resultados oriundos da análise dos questionários

aplicados. A última seção apresenta as considerações finais e, por fim, são elencadas as referências.

2. Revisão da Literatura

Esta Seção apresenta aspectos sobre a formação do contador no Brasil e a estrutura curricular do curso de ciências contábeis, além de sintetizar aspectos conceituais do resultado abrangente.

2.1. Formação do Contador e a Estrutura Curricular

No Brasil o ensino da profissão contábil começou no século XIX, com a instituição formal das Aulas de Comércio e do Instituto Comercial do Rio de Janeiro. Já no século XX, surgiu o curso superior de Ciências Contábeis e Atuariais, por meio do Decreto-lei nº 7.988/45, com duração de quatro anos, concedendo o título de Bacharel em Ciências Contábeis aos seus concluintes. Em 1992 a estrutura do curso mudou com a Resolução nº 03/92, que estimulava o conhecimento teórico e prático e permitia o competente exercício da profissão (PELEIAS et al., 2007).

Segundo Leite (2005), a Resolução nº 03/92, entre outras deliberações, definiu que o curso englobasse disciplinas divididas em três categorias. A primeira compreendia as disciplinas de formação geral e de natureza humanística e social; a segunda compreendia as disciplinas que desenvolviam conhecimentos para a formação profissional básica, específica e outras a critério da instituição; por sua vez, a terceira categoria compreendia as disciplinas que desenvolviam o conhecimento ou atividades de formação complementar, possibilitando o envolvimento da computação, jogos de empresas, estudo de caso, estágio supervisionado, trabalho de conclusão de curso, entre outros.

Levando em conta as mudanças no mundo empresarial, o que refletia diretamente na demanda dos profissionais contábeis, em 2004 a Resolução CNE/CES nº 10/2004, instituiu as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Ciências Contábeis. Segundo Ott et al., (2011), a partir dessa Resolução as estruturas dos cursos deveriam contemplar o perfil desejado do egresso em termos de competências e habilidades, que incluíam visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil, a aplicação adequada da legislação inerente às funções contábeis, liderança de equipes multidisciplinares, desenvolvimento, análise e implantação de sistemas contábeis, entre outras.

Bernardo, Nascimento e Nazareth (2010), com o objetivo de identificar nos cursos de Ciências Contábeis do Estado de Minas Gerais as características do ensino, pesquisa e práticas interdisciplinares, como determinadas na Resolução CNE/CES nº 10/2004, concluíram que as práticas de interdisciplinaridade tinham relação estreita com a atualização das estruturas curriculares, principalmente pela inclusão das disciplinas Contabilidade Internacional e Controladoria. Contudo, constataram que muitas Instituições de Ensino Superior (IES) não ofereciam tais disciplinas, contemplando a estrutura curricular em apenas 50%, no caso da disciplina Contabilidade Internacional e em 87%, no caso da Controladoria. Concluíram, ainda, que a disciplina Controladoria contribuía significativamente para o desenvolvimento de uma visão sistêmica do

aluno, auxiliando-o nas atividades na empresa. Já a disciplina Contabilidade Internacional conduzia o aluno a reflexões sobre a harmonização e padronização das normas contábeis.

Ainda nesse contexto, tendo por objetivo analisar a inclusão da disciplina contabilidade internacional nas estruturas curriculares dos cursos de Ciências Contábeis das capitais brasileiras, conforme a Resolução CNE/CES nº 10/2004 do Ministério da Educação até junho de 2006, Niyama et al. (2008) concluíram que, das 286 IES situadas nas capitais, 183 divulgavam suas estruturas via internet e, destas, apenas 44 continham a disciplina contabilidade internacional nas estruturas curriculares. Com base nesses resultados, os autores destacaram que o país poderia ficar atrasado no que se refere ao processo de convergência das normas e padrões internacionais.

Dadas as mudanças ocorridas na contabilidade brasileira, especialmente a partir da Lei 11.638/07 e seguintes, as quais alteraram a Lei 6.404/64 e alinharam o Brasil a uma convergência completa aos padrões internacionais de contabilidade, houve forte impacto sobre o ensino da contabilidade como um todo, e algumas discussões que eram quase que exclusivas da disciplina contabilidade internacional estão dissolvidas, atualmente, por várias disciplinas.

Diversas pesquisas, nacionais e internacionais, tiveram como foco o perfil, as habilidades e as competências do “novo profissional contábil” demandado pelo mercado de trabalho, como no estudo de Cory e Huttenhoff (2011), com a finalidade de identificar os tópicos que deveriam ser abordados nos cursos de graduação em ciências contábeis dos Estados Unidos. Com a pesquisa, obtiveram 170 respostas de contadores que atuavam em empresas privadas e concluíram que os conhecimentos mais importantes adquiridos na graduação eram contabilidade intermediária, ética, contabilidade avançada, contabilidade gerencial, auditoria, ambiente de negócios e contabilidade tributária. O resultado do estudo destes autores contribui para o argumento de que os conhecimentos técnicos fazem diferença no mercado de trabalho. É por meio destas disciplinas que os acadêmicos afinam suas competências e habilidades técnicas ao aprender elaborar e interpretar as demonstrações contábeis à luz do contexto econômico e social.

Com o objetivo de examinar o ponto de vista dos profissionais de contabilidade dos Estados Unidos sobre as competências e conhecimentos que os alunos deveriam buscar antes de entrar no mercado de trabalho, Cory e Pruske (2012) realizaram uma pesquisa com 464 profissionais contábeis experientes e concluíram que seriam fundamentais para a futura empregabilidade dos alunos os conhecimentos sobre o pacote Office, Windows; eles terem criatividade em solucionar problemas; sensibilização para questões éticas; entenderem as terminologias de informática; e, por fim, mostrarem habilidades técnicas e também não-técnicas.

Já Souza e Vergilino (2012), com o objetivo de investigar a aderência existente entre a formação oferecida por IES do Rio Grande do Sul e as exigências do mercado de trabalho do profissional contábil, analisaram anúncios de oferta de emprego publicados por headhunters na Revista Exame – janeiro de 2008 a dezembro de 2009 – e utilizaram questionário endereçado aos coordenadores de cursos de Ciências

Contábeis. Concluíram, portanto, que o ensino oferecido pela maioria das IES atendia às demandas de mercado para o profissional contábil. Verificaram que os anúncios buscavam profissionais cada vez mais capacitados, com conhecimentos em IFRS, consolidação de demonstrações, análise, conversão, relatórios para investidores estrangeiros, legislação societária, tecnologia da informação relacionada à rotina contábil, entre outros.

Em estudo semelhante, Santos et al., (2011), com o objetivo de avaliar se a formação acadêmica em Ciências Contábeis oferecida pelas IES de Curitiba (PR) condizia com as demandas do mercado de trabalho na área contábil, analisaram dados coletados nos anúncios de emprego e nas estruturas curriculares do curso de Ciências Contábeis das IES. Eles concluíram que a formação dos profissionais contábeis oferecida pelas IES condizia com as necessidades do mercado. Concluíram, ainda, que as exigibilidades das empresas pesquisadas eram relacionadas à experiência, conhecimentos em contabilidade e legislação societária e tributária, tecnologia da informação, contabilidade gerencial e gestão empresarial, domínio de outros idiomas, Normas Internacionais de Contabilidade, entre outros.

Diante disso, evidencia-se a preocupação de pesquisadores com a formação dos acadêmicos em contabilidade e também a necessidade de que estes estudantes saibam elaborar e interpretar as informações a partir de habilidades técnicas e não-técnicas. Estes alunos serão filtrados de alguma forma, ou pelo mercado ou pelos órgãos que autorizam sua atuação nele e, assim sendo, os cursos são responsáveis por oferecerem disciplinas que estejam adequadas às necessidades formativas.

2.2. Resultado Abrangente: Características gerais e importância

No Brasil, a forma de apresentar resultados abrangentes é orientada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), os quais consideram a DRA como parte do conjunto completo das demonstrações contábeis para uma empresa brasileira. O resultado abrangente corresponde às mudanças ocorridas no patrimônio líquido, e são provenientes das transações empresariais e de outros eventos não relacionados com os sócios, reunindo assim os itens evidenciados na DRE e na DRA. De acordo com o CPC 26-R1 (2011), devem ser classificados como outros resultados abrangentes os itens de receita e despesa não reconhecidos na DRE. Os componentes dos outros resultados abrangentes incluem:

- (a) variações na reserva de reavaliação; (b) ganhos e perdas atuariais em planos de pensão com benefício a empregados; (c) ganhos e perdas derivados de conversão de demonstrações contábeis de operações no exterior; (d) ganhos e perdas na remensuração de ativos financeiros disponíveis para venda; (e) parcela efetiva de ganhos ou perdas advindos de instrumentos de hedge em operação de hedge de fluxo de caixa.

Em consonância com o IASB, o CPC 26-R1 indica que a DRA pode ser apresentada como parte da DRE, caso permitido por Lei, ou como uma demonstração separada. Como a Lei 6.404/76 não prevê tal condição para os resultados abrangentes na DRE, adota-se a normatização do CFC que por

meio da NBC TG 26 (R2) indica que a DRA pode ser apresentada como demonstração separada ou dentro da demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL).

O resultado abrangente faz parte dos elementos utilizados para verificar o poder preditivo das informações contábeis e evidências empíricas de inúmeras pesquisas têm possibilitado a formação de diferentes propriedades desse critério de evidenciação. Algumas questões conceituais e resultados empíricos em âmbito internacional e também no contexto nacional permitem entender melhor esse fenômeno.

Keating (1999) discorre que dar atenção a itens de outros resultados abrangentes torna a contabilidade financeira útil para a tomada de decisões de credores e investidores, pois se a empresa tem um ganho não realizado durante determinado período e tal fato não é divulgado, pode-se comprometer a tomada de decisão. Quando a contabilidade evidencia os resultados abrangentes, os credores e investidores tem a possibilidade de avaliar o fluxo de caixa futuro da empresa, o qual pode ser aumentado ou diminuído em função de ganhos e perdas não realizadas. Outro argumento favorável de Keating (1999) à evidenciação dos outros resultados abrangentes diz respeito ao seu poder de transmitir informações sobre recursos da empresa e mudanças ocorridas nestes recursos, informações estas que não estão claras e desagregadas em outras demonstrações e nem mesmo em notas explicativas.

De acordo com Rees e Shane (2012), algumas pesquisas mostram que os lucros têm valor mais relevante e podem prever melhor os fluxos de caixa futuros do que os outros resultados abrangentes. No entanto, os autores destacam que um achado mais importante é o fato de que os itens de outros resultados abrangentes "são incrementalmente de valor relevante, mas com implicações dramaticamente diferentes para o valor da empresa", o que apoia uma demonstração em separado. Os autores também destacam que estudos recentes mostram que maior "transparência na apresentação dos resultados abrangentes está associada com decisão dos gestores em outras áreas que afetam a transparência das demonstrações" (REES; SHANE, 2012, p. 37).

No Brasil, uma pesquisa realizada por Dúrsio e Mário (2014) com 179 empresas listadas na Bovespa evidenciou que o poder explicativo do lucro líquido e do resultado abrangente foram muito próximos. Os autores confirmaram sua hipótese de pesquisa de que não há diferença entre o Lucro Líquido e o Resultado Abrangente no que concerne ao poder preditivo. A pesquisa também mostrou, diferentemente do que aponta a literatura internacional, que empresas do setor financeiro não apresentaram diferença em relação ao lucro líquido futuro e o lucro líquido corrente.

Por outro lado, as evidências empíricas da análise realizada por Silva e Silva (2015) com 62 empresas do Novo Mercado da BM&FBovespa indicam que os itens que compõem a DRA têm potencial de gerar volatilidade no resultado do exercício, caso sejam reconhecidos na DRE. A análise permitiu concluir que há diferenças métricas entre resultado líquido e resultado abrangente, e apontou a necessidade da formulação de orientações técnicas específicas para a DRA por parte dos reguladores, de forma a melhorar a qualidade e a comparabilidade das informações prestadas pelas empresas.

Cursino, Lemes e Botinha (2014) estudaram empresas brasileiras listadas na Bovespa e verificaram o impacto da evidenciação do resultado abrangente nos valores dos indicadores financeiros Retorno sobre o Patrimônio Líquido (ROE) e Lucro por ação (EPS), com base nos lucros líquido e abrangente. As evidências empíricas mostram que, para essas empresas, não há diferença entre o ROE e EPS calculados sobre o lucro líquido ou o lucro abrangente, mas que os indicadores de rentabilidade podem ser impactados pelo resultado abrangente.

Num estudo com empresas não financeiras listadas em Xangai, Lin e Rong (2012) forneceram evidências empíricas de que a divulgação de outros resultados abrangentes é negativamente relacionada com o gerenciamento de resultados, já que estes podem ser reduzidos em certa medida a partir da maior transparência daqueles. Rahman e Hmadan (2015) estudaram 84 companhias não financeiras listadas na Malásia e observaram que 83 delas utilizam o modelo simples, informações de resultados abrangentes dentro da DRE, e a maioria destas empresas foi negativamente afetada pelo ajuste de conversão de moeda estrangeira. Antes da regulação, as empresas na Malásia divulgavam itens não relacionados aos proprietários dentro da demonstração das mutações do Patrimônio Líquido (DMPL).

A partir de um experimento com 80 analistas de crédito e risco de bancos comerciais, que possuíam experiência média de 12 anos como analista financeiro, Hirst, Hopkins e Wahlen (2004) reuniram evidências empíricas de que o formato da demonstração do resultado abrangente associa-se com a transparência das demonstrações e influencia os julgamentos de valor dos analistas de crédito e risco de bancos. As demonstrações claras e completas melhoraram o julgamento dos analistas. Outros experimentos (HIRST; HOPKINS, 1988; TARCA et al., 2007) desenvolvidos com analistas e alunos de MBA também sugerem que a clara evidenciação dos resultados abrangentes impacta o julgamento dos analistas.

Em resumo, as evidências apresentadas nos estudos mencionados anteriormente indicam, em sua maioria, que a divulgação da Demonstração de Resultado Abrangente é relevante para o usuário da informação contábil, dependendo naturalmente da magnitude dos efeitos dos ganhos e perdas reconhecidos diretamente como outros resultados abrangentes.

3. Hipótese de Pesquisa e Metodologia

Os estudantes de cursos de graduação em ciências contábeis se submetem a dois importantes exames: o Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (ENADE). Por meio do primeiro, o egresso obtém autorização para o exercício legal da profissão em território brasileiro. Por meio do segundo, as instituições de ensino superior obtêm um importante sinalizador para as ações educacionais por meio do conceito obtido quando o INEP faz a aferição do desempenho dos estudantes. Os dados do censo da educação superior de 2012 (INEP, 2014) permitem observar que as disparidades entre as regiões brasileiras podem ser visualizadas de muitas formas, por exemplo:

a) Número de instituições públicas de educação superior que participaram do censo em 2012: Norte (28), Nordeste (65), Centro-oeste (19), Sudeste (143), Sul (49). Estas instituições distribuídas em categorias administrativas

apresentam-se da seguinte forma: federais (103), estaduais (116), municipais (85).

b) Número de cursos graduação em ciências contábeis no ano de 2012 é de 140 em instituições públicas, e por região geográfica distribuem-se da seguinte maneira: Norte (12), Nordeste (40), Centro-oeste (21), Sudeste (25), Sul (42).

c) O ENADE conceitua as instituições com notas de 1 a 5, notas 1 e 2 são consideradas insatisfatórias, nota 3 é considerada razoável e notas 4 e 5 consideradas boas. A distribuição percentual de notas boas pelas regiões, conforme ENADE 2012 é: Norte (25%), Nordeste (28%), Centro-oeste (33%), Sudeste (36%), Sul (67%). Esses percentuais sugerem que estudantes de cursos localizados na parte sul e sudeste do Brasil estão melhor preparados que estudantes de cursos localizados nas regiões nordeste e norte. Ao se observar a composição de notas razoáveis obtidas, isto é, conceito 3 no ENADE, os percentuais são os seguintes: Norte (42%), Nordeste (53%), Centro-oeste (38%), Sudeste (44%), Sul (26%).

Como a convocação para participar do exame ENADE ocorre para cada curso de graduação a cada 3 anos, os cursos de ciências contábeis serão novamente avaliados no ENADE 2015, que ocorrerá no mês de novembro, conforme Normativa nº 3 e Portaria nº 54, de 6 de março de 2015, MEC. Por se tratar do principal meio de comunicação com usuários da informação contábil, espera-se que, no exame de 2015, os alunos sejam solicitados a evidenciar conhecimento acadêmico no que concerne às Demonstrações Contábeis. No ENADE 2012, por exemplo, as questões a serem desenvolvidas requeriam conhecimento sobre BP, DRE, DVA, conforme questões 18, 24, 25, 27 e 33. Isto implica dizer que conhecer as demonstrações contábeis preconizadas pela Lei 6.404/76 e Pronunciamentos Técnicos do CPC, em especial o CPC-26 (R1), é fundamental para os alunos que estejam em via de concluir a graduação (a partir do 7º período de graduação).

Como a DRA não é uma demonstração obrigatória a todas as empresas, espera-se que os professores dispensem um tipo equivalente de tratamento em relação a esta DC quando ministram disciplinas relacionadas com estrutura e/ou análise de demonstrações. Assim sendo, a percepção dos alunos a respeito dessa demonstração seria igual para IES com mesmo conceito no ENADE 2012, mesmo que pertencessem a regiões diferentes do território brasileiro. Adicionalmente, espera-se que alunos dessas IES que estejam cursando ciências contábeis a partir do 7º período estejam aptos a responder questões básicas concernentes à DRA. Com base no exposto, as hipóteses a serem testadas pela pesquisa são:

H1: Acadêmicos de ciências contábeis possuem conhecimentos básicos sobre DRA.

H2: Acadêmicos de ciências contábeis percebem a DRA como uma DC importante para a tomada de decisões.

H3: A percepção sobre a importância da DRA aumenta na medida em que os alunos estão mais avançados nos períodos do curso.

H4: Acadêmicos de ciências contábeis de diferentes regiões, mas matriculados em IES com mesmo conceito no ENADE, percebem a DRA de igual maneira em relação a importância.

O estudo comparou a percepção sobre a DRA de discentes de uma IES pública federal da região sudeste com uma IES pública

federal da região norte. A amostra é composta por discentes de graduação em ciências contábeis de uma universidade pública do estado do Rio de Janeiro (58), e de uma universidade pública do estado de Amazonas (99), perfazendo um total de 157 respondentes. Ambas as universidades obtiveram conceito 3 no ENADE 2012. Os dados foram obtidos por meio de questionários impressos com questões fechadas, disponibilizados aos alunos durante três dias de aulas em abril de 2015.

Para um breve perfil dos respondentes, foram elaboradas quatro questões. Outras onze questões foram elaboradas para identificar a percepção e conhecimento dos respondentes em relação à DRA. Duas questões foram elaboradas em escala de importância – fundamental, útil, pouco relevante, irrelevante, não sei responder. A primeira buscou identificar o grau de utilidade à informação transmitida por cada uma das cinco demonstrações contábeis, BP, DRE, DFC e DRA. A segunda questão buscou mensurar o grau de utilidade atribuído para alguns itens presentes nas demonstrações contábeis. Para todas as questões o respondente tinha a opção de responder “não sei responder”, nesse caso, a questão não foi computada para formação das análises. Para analisar as respostas, os dois primeiros graus da escala foram aglutinados na categoria “importante”, e os dois próximos graus na categoria “sem importância”. Por se tratar de escala não métrica, estes dados nominais foram analisados a partir das considerações de Fávero et al. (2009) por meio de distribuição de frequências.

Nove questões foram elaboradas com variáveis binárias (sim ou não) para avaliar questões como: atuação profissional, opinião sobre disciplinas cursadas e sobre as demonstrações contábeis e, conhecimento e interpretação da DRA. Estas variáveis dummy foram analisadas por meio de testes de proporção ao nível de significância de 5%. O conhecimento prático sobre conceitos básicos referentes a DRA foi mensurado por meio de duas questões, que estão detalhadas na subseção “Conhecimentos básicos e Percepção dos respondentes”.

Após o recebimento dos questionários, os dados foram tabulados em uma planilha eletrônica do Excel, na qual foram realizados os cálculos estatísticos necessários para a pesquisa. Para a análise dos resultados, utilizou-se a estatística descritiva e o teste de Qui-Quadrado, que serviu para analisar a existência da relação entre as variáveis.

4. Resultados

Esta seção divide-se em: perfil geral dos respondentes; conhecimentos básicos e percepção dos respondentes. Nela exploram-se os dados obtidos e testam-se as hipóteses propostas.

4.1. Perfil dos Respondentes

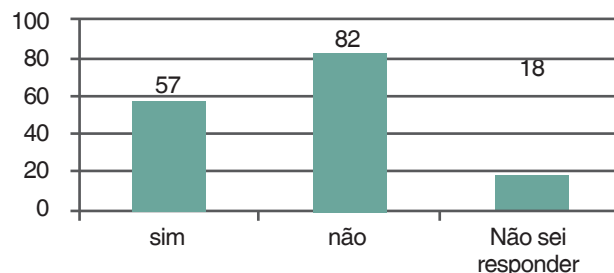
Os 157 respondentes são alunos regulares de duas universidades federais. Do total dos respondentes, 75 atuam profissionalmente na área contábil e 82 não trabalham na área. Estes alunos estão distribuídos nos seguintes períodos da graduação: 81 alunos estão cursando os semestres iniciais do curso (neste estudo, correspondem aos semestres 4 a 7) e 76 alunos estão cursando os semestres finais (neste estudo, correspondem aos semestres 8 a 10).

Ao serem questionados quanto à sua satisfação em relação às disciplinas relacionadas com elaboração e análise de

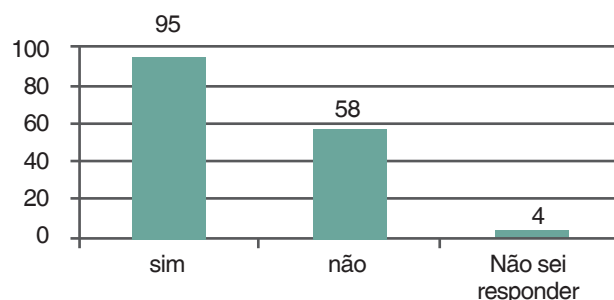
demonstrações contábeis, 44 alunos afirmaram que as disciplinas não atenderam suas expectativas, 100 alunos afirmaram que as expectativas foram atendidas e 13 deles afirmaram que não saberiam responder essa questão. A Figura 1 resume outros aspectos do perfil geral dos respondentes:

Figura 1: Perfil geral dos respondentes

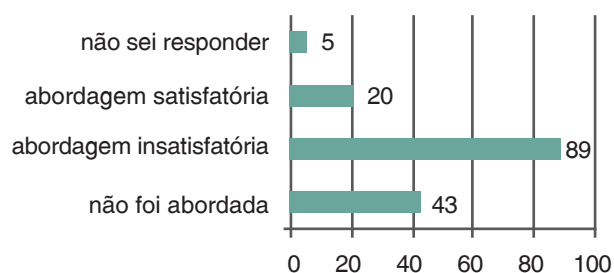
PAINEL A: Você alcançou o conhecimento desejado sobre as Demonstrações Contábeis com as disciplinas até aqui cursadas?



PAINEL B: Você teve acesso a Demonstrações Financeiras de empresas reais nas disciplinas que cursou?



PAINEL C: A Demonstração do Resultado Abrangente (DRA) foi abordada em alguma das disciplinas que cursou?



Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

No painel A é possível observar que mais da metade dos alunos (82 alunos, 52,2%) não obteve o conhecimento que esperava no que se refere às demonstrações contábeis. O painel B busca levantar dados sobre um aspecto importante no ensino-aprendizado, que é propiciar ao aluno contato com peças contábeis reais para discutir números além dos evidenciados nos livros, mas aqueles que representem a realidade de empresas

reais. Os dados mostram que 95 alunos (60,5% dos respondentes) tiveram acesso a estes demonstrativos nas disciplinas. O painel C evidencia que a abordagem da DRA nas disciplinas, do ponto de vista dos alunos, foi realizada de forma insuficiente.

Mais de 90% dos alunos consideram importante o conhecimento das demonstrações contábeis para o seu futuro profissional – sim (147), não (4), não sei responder (6) – e para eles o elemento considerado mais importante para a tomada de decisão, a partir das demonstrações é: o fluxo de caixa (54), o resultado líquido (51), receitas (23), lucros acumulados (13), resultado abrangente (9).

4.2. Conhecimentos Básicos e Percepção dos Respondentes

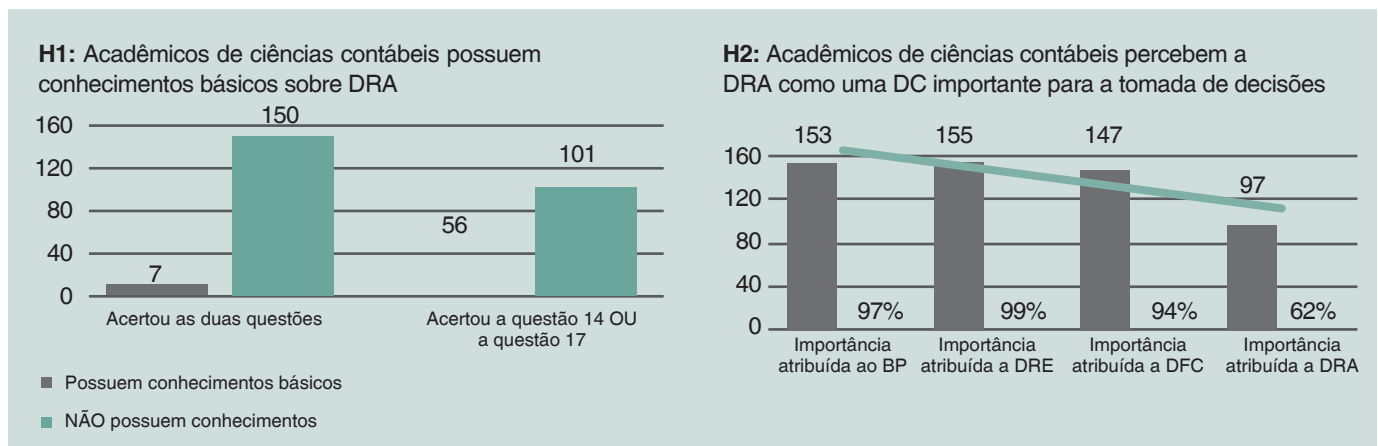
O conhecimento prático sobre conceitos básicos concernentes à DRA foi mensurado por duas questões: uma discutiu a forma de apresentação “Questão 14. A DRA pode ser apresentada dentro da DMPL ou em relatório próprio”. Para esta questão, o aluno poderia assinalar “sim”, “não” ou “não sei responder”. A outra abordou a adição ou subtração de valores para a composição do resultado abrangente total. Esta segunda questão foi extraída e adaptada de uma questão presente no Exame do CFC:

Questão 17. Uma empresa apresentou os seguintes dados: Lucro Líquido do Período 272.000; Ajustes de Instrumentos Financeiros Disponíveis para Venda (30.000); Tributos s/Ajustes Instrumentos Financeiros 10.000; Ajustes de Conversão do Período 27.000; Tributos s/Ajustes de Conversão do Período (9.000) . Para essa empresa, a DRA apresentará um Resultado Abrangente Total de:

- a) 270.000. b) 252.000. c) 290.000. d) Não sei responder.

Para resolver a questão, o respondente deveria considerar que o resultado do período é o total de receitas menos o total de despesas do período, exceto aqueles itens que devem ser reconhecidos como outros resultados abrangentes do período. Como o exercício apresenta um lucro líquido do período de 272.000, o aluno deveria simplesmente adicionar ou subtrair a este lucro os valores dos itens de outros resultados abrangentes apresentados.

Figura 2: Resultados obtidos para as hipóteses H1 e H2



Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

A Figura 2 sintetiza os dados obtidos na análise dos respondentes. A hipótese H1 da pesquisa afirma que “Acadêmicos de ciências contábeis possuem conhecimentos básicos sobre DRA”, e buscou-se testá-la por meio dos acertos nas questões 14 e 17.

Se for considerado o acerto nas duas questões propostas para mensuração do conhecimento, verifica-se que os alunos não possuem conhecimentos básicos sobre DRA, apenas 7 respondentes (4%) acertaram as questões 14 e 17. Se, para mensurar o conhecimento, for considerado acerto parcial, ou seja, o aluno acertou uma questão ou outra, então, 56 alunos (36%) poderiam ser enquadrados como possuidores de conhecimento básico. De maneira geral, pode-se observar que os alunos não possuem conhecimentos básicos sobre a DRA, portanto a hipótese 1 foi rejeitada.

A hipótese H2 da pesquisa afirma que “Acadêmicos de ciências contábeis percebem a DRA como uma DC importante para a tomada de decisões”. A Figura 2 permite observar que praticamente todos os respondentes atribuem importância (acima de 90%) à BP, DRE e DFC. Ao considerar a DRA, eles consideram-na uma demonstração importante, mas em percentual menor que as anteriores.

Para essa hipótese buscou-se comprovar se existe diferença significativa entre as observações dos alunos e um percentual esperado de importância atribuída. Espera-se 65% de frequência em atribuição de importância à DRA. O teste de aderência para nível de significância de 5% permitiu aceitar a hipótese nula, e concluir que os acadêmicos de ciências contábeis consideram a DRA como uma DC importante, dado que o p-valor do teste qui-quadrado foi de 0,3981.

Também se verificou a existência de diferença entre os alunos das diferentes IES. O teste qui-quadrado para as duas amostras independentes mostrou que, para um nível de significância de 5%, há diferença de percepção quanto a importância atribuída à DRA entre as IES, o p-valor do teste foi de 0,00076. Alunos da IES localizada na região Norte atribuíram maior importância a DRA do que os alunos matriculados na IES da região sudeste. O Quadro 1 resume as frequências e os resultados dos testes realizados para avaliar as hipóteses estabelecidas na pesquisa.

Quadro 1: Painéis com p-valor dos testes Qui-quadrado para importância e conhecimento da DRA

PAINEL A - Importância atribuída à DRA por alunos do início e fim de curso			
	Importante	Sem importância	Total geral
Fim de curso (semestre 8 a 10)	45	7	52
Início de curso (semestre 4 a 7)	52	1	53
Total geral	97	8	105
p-valor Teste Qui-quadrado	0,02540		$\alpha = 0,05$
H0 : alunos de início e fim de curso são iguais			
H1 : há diferença entre alunos de início e fim de curso			
PAINEL B - Importância atribuída à DRA, para alunos de diferentes IES			
	IES do Norte	IES do Sudeste	Total geral
Importante	69	28	97
Sem importância		8	8
Total geral	69	36	105
p-valor Teste Qui-quadrado	0,00076		$\alpha = 0,05$
H0 : não existe diferença entre IES			
H1 : há diferença entre alunos das IES			
PAINEL C - Importância atribuída a DRA por alunos que atuam na área contábil			
	Não atuam na área contábil	Atuam na área contábil	Total geral
Importante	48	49	97
Não sei responder	30	22	52
Sem importância	4	4	8
Total geral	82	75	157
p-valor Teste Qui-quadrado	0,62788		$\alpha = 0,05$
H0 : Grupo de alunos que atuam são iguais aos que não atuam			
H1 : há diferença entre alunos que atuam e os que não atuam na área contábil			
PAINEL D - Conhecimentos básicos sobre DRA e e a abordagem nas disciplinas			
	SEM conhecimento básico de DRA	COM conhecimento básico de DRA	Total geral
Abordagem foi insatisfatória	85	4	89
DRA não foi abordada	42	1	43
Abordagem foi satisfatória	18	2	20
Total geral	145	7	152
p-valor Teste Qui-quadrado	0,39930		$\alpha = 0,05$
H0 : não existe diferença de conhecimento por conta da abordagem da DRA			
H1 : há diferença entre alunos conforme a abordagem da DRA nas disciplinas			

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

O Painel A permite verificar que os alunos que estão cursando os semestres iniciais do curso dão mais importância à DRA do que os alunos que estão nos períodos finais. Uma possível explicação para esse fenômeno é que estes alunos dos semestres finais (semestres 8 a 10), quando iniciaram o curso, não tiveram oportunidade de detalhamentos a respeito das mudanças relativas à con-

vergência às normas internacionais de contabilidade e as alterações ocorridas na Lei no final de 2008 e em 2009. Possivelmente, alunos desses períodos não exploraram a Estrutura Básica Conceitual do CPC em disciplinas básicas. Outrossim, logo após as alterações nas Leis, os cursos lentamente iniciaram processos de reformulação dos conteúdos para os projetos pedagógicos e professores

buscaram qualificação para atualização e reformatação no conteúdo das disciplinas.

De acordo com o Painel C, verifica-se que o fato de atuar na área contábil não contribui para que o aluno atribua maior ou menor importância à DRA. Os resultados evidenciados no Quadro 1 contribuem para a rejeição da hipótese H3 estabelecida na pesquisa, ou seja, verificou-se que a percepção sobre a importância da DRA não aumenta na medida em que os alunos estão mais avançados nos períodos do curso. Tais resultados também contribuem para que seja rejeitada a hipótese H4 estabelecida na pesquisa, isto é, verificou-se que os acadêmicos de ciências contábeis de diferentes regiões, mas matriculados em IES com mesmo conceito no ENADE, percebem a DRA de forma diferenciada, já que para alunos da IES localizada no Norte do País a DRA é mais importante do que para alunos da IES localizada na região sudeste.

5. Considerações Finais

Este artigo buscou verificar a percepção de estudantes de graduação em ciências contábeis de uma IES localizada na região Norte e outra na região Sudeste, a respeito da demonstração do resultado abrangente. Foram estabelecidas quatro hipóteses para a pesquisa: H1: Acadêmicos de ciências contábeis possuem conhecimentos básicos sobre DRA; H2: Acadêmicos de ciências contábeis percebem a DRA como uma DC importante para a tomada de decisões; H3: A percepção sobre a importância da DRA aumenta na medida em que os alunos estão mais avançados nos períodos do curso; H4: Acadêmicos de ciências contábeis de diferentes regiões, mas matriculados em IES com mesmo conceito no ENADE, percebem a DRA de igual maneira.

Os resultados mostraram que os alunos não possuem conhecimentos básicos sobre a DRA. No entanto, consi-

deram-na como uma demonstração contábil importante. Os testes estatísticos confirmaram que há diferença na percepção de importância atribuída pelos alunos das IES, sendo que ela é percebida como mais importante para os alunos da IES localizada na região Norte. A análise também permitiu verificar que alunos dos semestres iniciais de curso atribuem maior importância à DRA do que alunos que estão nos semestres finais. Diante desses resultados, foram rejeitadas as hipóteses H1, H3 e H4 estabelecidas na pesquisa.

No Brasil, conforme ratificam o CPC e o CFC, a DRA faz parte do conjunto completo das demonstrações financeiras; sendo assim, considera-se elementar que os alunos recebam treinamento sobre sua função, estrutura e utilidade na tomada de decisões.

A pesquisa concluiu que os alunos de ciências contábeis que estão em vias de se formar não possuem conhecimento necessário para lograrem êxito em questões concernentes a DRA em um exame para o CFC ou o ENADE, pois os dados evidenciaram que o conhecimento sobre a DRA está aquém do esperado.

Quanto às limitações da pesquisa, destacam-se o uso do questionário, que depende da capacidade e disposição dos respondentes em cooperar para que haja qualidade de informações, e a impossibilidade de generalização dos resultados para todos os cursos de ciências contábeis de instituições públicas brasileiras, dado terem sido estudadas apenas duas IES, uma da região norte e outra da região sudeste. Sendo assim, sugere-se para futuros estudos que a pesquisa seja replicada em outras IES, inclusive de outras regiões do Brasil. Sugere-se, também, verificar a percepção e o conhecimento dos docentes dessas instituições para que seja possível entender como a DRA está sendo abordada nas disciplinas ministradas.

Referências

BERNARDO, D. C. R.; NASCIMENTO, J. P. B.; NAZARETH, L. G. C. Representações do Ensino, Pesquisa e Interdisciplinaridade dos Cursos de Ciências Contábeis no Estado de Minas Gerais. *Revista Contabilidade Vista & Revista*. Minas Gerais: 21 (3), 111-133, 2010.

BRASIL. Resolução CNE/CES Nº 10, de 16 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Disponível em: http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf.

CARRAHERA, S.; AUKENA, V. The use of financial statements for decision making by small firms. *Journal of Small Business & Entrepreneurship*. 26(3), 323-336, 2013.

COMITÉ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS [CPC]. CPC 26 (R1) - Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=57>. Acesso em: ago.2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE [CFC]. NBC TG 26 (R1) – Apresentação das demonstrações contábeis. Disponível em: [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBCTG26\(R2\)](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBCTG26(R2)). Acesso em: ago.2015.

CURSINO, G.; MENDONÇA, L.S.; BOTINHA, R. A. Efeito do Resultado Abrangente nos Indicadores de Desempenho das Companhias Abertas Brasileiras. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*. 2 (3), 24-40, 2014.

CORY, S. N.; PRUSKE, K. A. Necessary Skills for Accounting Graduates: An Exploratory Study to Determine What the Profession Wants. *Proceedings of the American Society of Business and Behavioral Sciences*, 19 (1), 208-218, 2012.

CORY, S.; HUTTENHOFF, T. Perspectives of non-public accountants about accounting education and certifications: An exploratory investigation. *Journal of Finance and Accountancy*, 6 (3), 1-14, 2011.

DURSO, S. O.; MÁRIO, P. C. Obrigatoriedade da Demonstração do Resultado Abrangente: Melhoria ou Excesso de Informação? Anais do Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis – AdCont, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 5, 2014.

FÁVERO, L. P., et. al. Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FERRARO, O. Comprehensive Income in Italy: Reporting Preferences and Its Effects on Performance Indicators. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 7 (12), 1315-1328, 2011.

GATI, I. Using career-related aspects to elicit preferences and characterize occupations for a better person-environment fit. *Journal of Vocational Behaviour*, 52 (3), 343-356, 1998.

HIRST, D. E.; HOPKINS, P. E.; WAHLEN, J. M. Fair Values, Comprehensive Income Reporting, and Bank Analysts' Risk and Valuation Judgments. *The Accounting Review*, 79 (2), 453-472, 2001. Available at <http://www.arts.uwaterloo.ca/~dkoehler/ACC784/HirstHopkinsWhalen2004.pdf>. Access at: ago.2015.

HIRST, D. E.; HOPKINS, P. E. Comprehensive Income Disclosures and Analysts' Valuation Judgments. Working paper. 1998. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=63588> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.63588>.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA [INEP]. Censo da educação superior 2012: Conceito ENADE 2012. Brasília: INEP, 2014. Disponível em: <http://portal.inep.gov.br/educacao-superior/indicadores/conceito-enade>.

KAVANAGH, M.; DRENNAN, L. What skills and attributes does an accounting graduate need? Evidence from student perceptions and employer expectations. *Accounting and Finance*, 48, 279-300, 2008.

KEATING, M. An analysis of the value of reporting comprehensive income. *Journal of accounting education*, 17, 333-339, 1999.

LEITE, C. E. B. A evolução das ciências contábeis no Brasil. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

LIN, W.; RONG, M. Impacts of other comprehensive income disclosure on earnings Management. *Nankai Business Review International*, 3 (1), 93-101, 2012. Available at <http://dx.doi.org/10.1108/20408741211201944>. Access at ago.2015.

NIYAMA, J. K. et al.. Conhecimento de contabilidade internacional nos cursos de graduação em ciências contábeis: estudo da oferta nas instituições de ensino superior das capitais brasileiras. *Revista de Contabilidade e Organizações – FEAR/USP*, 2 (2), 100 – 117, 2008.

OTT, E. et al. Relevância dos conhecimentos, habilidades e métodos instrucionais na perspectiva de estudantes e profissionais da Área contábil: estudo comparativo internacional. *Revista Contabilidade e Finanças*, 22 (57), 2011.

PELEIAS et al. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. *Revista de Contabilidade e Finanças – USP*, 30, 19 – 32, 2007.

PINHEIRO, L. T.; MACEDO, R. P.; VILAMAIOR, A. G. Lucro Líquido versus Lucro Abrangente: Uma análise empírica da volatilidade. *Revista Universo Contábil*, 8(4), 06-18, 2012.

SANTOS, D. F. et al. Perfil do profissional contábil: estudo comparativo entre as exigências do mercado de trabalho e a formação oferecida pelas instituições de ensino superior de Curitiba. *Revista Contemporânea de Contabilidade – UFSC*. Florianópolis: 8 (16), 137-152, 2011. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2011v8n16p137>. Acesso em: ago.2015.

SOUZA, M. A.; Vergilino, C. S. Um perfil do profissional contábil na atualidade: estudo comparativo entre conteúdo de ensino e exigências de mercado. 2012. Disponível em: <https://www.furb.br/especiais/download/866027-657185/EPC%2092.pdf>. Acesso em: ago.2015.

RAHAMAN, A. A.; HMDAN, M. D. H. Comprehensive Income: Reporting Preferences of Malaysian Listed Companies on the ACE Market. Working paper. 2015. Available at <http://www.wbiconpro.com/315-Azhar.pdf>. Access at: ago.2015.

REES, L.; SHANE, P. Academic Research and Standard Setting: The Case of Other Comprehensive Income. *Accounting Horizons*, Forthcoming. 2012. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2029046> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2029046>. Access at: ago.2015.

SILVA, A. H. C.; SILVA, E. G. R. Análise das demonstrações de resultado abrangente após a implementação do IFRS no Brasil. *Contextus Revista Contemporânea de Economia e Gestão*. 13 (1), 2015.

STROEHER, A. M.; FREITAS, H. (2008). O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas. *R.Adm. Eletrônica*. São Paulo: 1(1), 2008.

TARCA, A. et al. Identifying Decision Useful Information With the Matrix Format Income Statement. Working paper. 2007. Available at <http://www.victoria.ac.nz/sacl/centres-and-institutes/cagtr/working-papers/WP55.pdf>. Access at: ago.2015.

ZUCA, M. Relevance and credibility of the information from the financial-accounting statements. *The Annals of The "Stefan cel Mare" University of Suceava*. Fascicle of The Faculty of Economics and Public Administration, 9, 2(10), 2009. Available at <http://www.seap.usv.ro/annals/ojs/index.php/annals/article/viewFile/226/217>. Access at: ago.2015.