

**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL**  
**ÁREA DO CONHECIMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**CINARA PRANDI**

**ANÁLISE DA EVIDENCIAÇÃO DE PROVISÕES E PASSIVOS CONTINGENTES:  
CASO EMPRESA SAMARCO MINERAÇÃO S.A.**

**CAXIAS DO SUL**

**2017**

**CINARA PRANDI**

**ANÁLISE DA EVIDENCIAÇÃO DE PROVISÕES E PASSIVOS CONTINGENTES:  
CASO EMPRESA SAMARCO MINERAÇÃO S.A.**

Monografia apresentada como requisito  
para a obtenção do Grau de Bacharel em  
Ciências Contábeis da Universidade de  
Caxias do Sul

Orientador TCC I e II: Prof. Ma. Maria  
Salete Gourlart Martins Denicol

**CAXIAS DO SUL  
2017**

**CINARA PRANDI**

**ANÁLISE DA EVIDENCIAÇÃO DE PROVISÕES E PASSIVOS CONTINGENTES:  
CASO EMPRESA SAMARCO MINERAÇÃO S.A.**

Monografia apresentada como requisito para a obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul

Orientador TCC I e II: Prof. Ma. Maria Salete Goullart Martins Denicol

Aprovada em 27/06/2017

**Banca Examinadora:**

Presidente

-----  
Prof. Ma. Maria Salete Goullart Martins Denicol  
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

-----  
Prof. Dr<sup>a</sup> Marlei Salete Mecca  
Universidade de Caxias do Sul - UCS

-----  
Prof. Me Joel Borges Domingues  
Universidade de Caxias do Sul – UCS



Dedico a meus pais e a todos aqueles que de alguma forma estiveram e estão próximos de mim, fazendo esta vida valer cada vez mais a pena.

## **AGRADECIMENTOS**

Quero agradecer primeiramente a Deus por ter me dado forças e determinação nestes anos de curso, agradeço a meu pai que trabalhou duro para me proporcionar um estudo de qualidade, a minha mãe pelo seu incentivo e apoio sem limites e a minha irmã pela inspiração.

Agradeço também aos inúmeros professores que contribuíram para minha formação, em especial a professora Ma. Maria Salete Goullart Martins Denicol, pela competência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia.

*“As nuvens mudam sempre de posição, mas são sempre nuvens no céu. Assim devemos ser todo dia, mutantes, porém leais com o que pensamos e sonhamos; lembre-se, tudo se desmancha no ar, menos os pensamentos.”*

**Paulo Beleki**

## RESUMO

As Demonstrações Contábeis devem apresentar a real situação da empresa. Por sua vez é papel da auditoria assegurar que as informações contidas nas demonstrações são verdadeiras e assim, dar fé ao trabalho do contador da companhia. Provisões e Passivos Contingentes são grupos importantes que compõem as Demonstrações Contábeis e qualquer análise indevida deste grupo pode afetar significativamente o resultado da empresa. O acidente ambiental ocorrido em 5 de novembro de 2015 na cidade de Mariana, Minas Gerais fez surgir a curiosidade sobre tal aspecto de mensuração contábil. Assim, este trabalho tem como finalidade o estudo e análise dos relatórios da auditoria no que tange a aplicação da NBC TG 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes nos anos de 2014 e 2015 da empresa Samarco Mineração S.A. O presente estudo, no que diz respeito aos procedimentos técnicos utilizou-se de pesquisa documental, quanto aos objetivos pesquisa descritiva e no que diz respeito a forma de abordagem do problema foi utilizado procedimentos qualitativos. Pode-se perceber no findar da pesquisa que a Samarco Mineração S.A buscou a correta aplicação da norma em suas Demonstrações Contábeis, obedecendo o que diz respeito a divulgação das provisões e dos passivos contingentes. Decorrente do trabalho de auditoria, a empresa de PWC emitiu parecer sem ressalva, e buscando um melhor entendimento dos usuários externos, fez uso de parágrafo de ênfase para evidenciar o acidente ambiental e suas consequências nas Demonstrações Contábeis da Companhia.

**Palavras-chave:** Provisões. Passivos Contingentes. Samarco Mineração S.A. Auditoria.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Provisão versus Passivo Contingente .....	25
Quadro 2 - Tipos de Auditor .....	28
Quadro 3 - Provisões .....	39
Quadro 4 - Movimentação Provisões para Contingências (em milhões de reais) .....	40
Quadro 5 - Provisões Diversas (em milhões de reais) .....	41
Quadro 6- Contingências possíveis (em milhões de reais) .....	43

## LISTA DE ABREVIATURAS

CVM	Comissão Valores Mobiliários
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
NBC TG	Norma Brasileira Contabilidade Técnica Geral
IAS	Normas Internacionais de Contabilidade
S.A	Sociedade Anônima
MG	Minas Gerais
PWC	PricewaterhouseCoopers
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
DFC	Demonstração Fluxo de Caixa
DVA	Demonstração Valor Adicionado
DMPL	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
NBC TA	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria
NBC TR	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Revisão
NBC TO	Norma Brasileira de Contabilidade para Outros Trabalhos de Asseguração
IBAMA	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO .....	12
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA .....	13
1.3	OBJETIVO.....	15
<b>1.3.1</b>	<b>Objetivo geral .....</b>	<b>15</b>
<b>1.3.2</b>	<b>Objetivos específicos .....</b>	<b>15</b>
1.4	ESTRUTURA DO ESTUDO .....	16
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>17</b>
2.1	CONTABILIDADE.....	17
<b>2.1.1</b>	<b>Demonstrações Contábeis .....</b>	<b>19</b>
2.1.1.1	Balço Patrimonial.....	19
2.1.1.2	Demonstração do Resultado do Exercício – DRE .....	20
2.1.1.3	Demonstração dos Fluxos de Caixa - DFC .....	20
2.1.1.4	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – DMPL .....	21
2.1.1.5	Demonstração do Valor Adicionado – DVA.....	21
2.1.1.6	Notas Explicativas .....	21
2.2	NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE TÉCNICA GERAL 25 (R1) .....	22
<b>2.2.1</b>	<b>Provisão .....</b>	<b>22</b>
<b>2.2.2</b>	<b>Passivo Contingente.....</b>	<b>24</b>
<b>2.2.3</b>	<b>Provisão versus Passivo Contingente .....</b>	<b>24</b>
2.3	AUDITORIA.....	26
<b>2.3.1</b>	<b>Auditor .....</b>	<b>28</b>
<b>2.3.2</b>	<b>Responsabilidade do Auditor .....</b>	<b>29</b>
<b>2.3.3</b>	<b>Auditoria Interna e Auditoria Independente ou Externa .....</b>	<b>29</b>
<b>2.3.4</b>	<b>Parecer de Auditoria .....</b>	<b>30</b>
2.3.4.1	Parecer sem ressalva .....	31
2.3.4.2	Parecer com ressalva .....	31
2.3.4.3	Parecer adverso .....	32
2.3.4.4	Abstenção de opinião por limitação na extensão .....	32

2.3.4.5	Abstenção de opinião .....	33
2.3.4.6	Parágrafo de ênfase .....	33
2.4	ACIDENTE AMBIENTAL .....	33
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA .....</b>	<b>35</b>
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA .....	35
3.2	PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	36
<b>4</b>	<b>ESTUDO DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA DA EMPRESA SAMARCO MINERAÇÃO S.A .....</b>	<b>37</b>
4.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA.....	37
<b>4.1.1</b>	<b>A Empresa .....</b>	<b>37</b>
<b>4.1.2</b>	<b>Acidente Ambiental.....</b>	<b>37</b>
4.2	ESTUDO DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA INDEPENDENTE .....	38
<b>4.2.1</b>	<b>Demonstrações Contábeis 2014 e 2015 .....</b>	<b>38</b>
4.2.1.1	Provisões.....	39
4.2.1.2	Contingências.....	43
<b>4.2.2</b>	<b>Relatório dos auditores independentes .....</b>	<b>47</b>
4.2.2.1	Responsabilidade dos auditores independentes .....	48
4.2.2.2	Opinião da auditoria .....	49
4.2.2.3	Parágrafo de Ênfase.....	50
<b>4.2.3</b>	<b>Considerações da autora .....</b>	<b>51</b>
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>52</b>

## 1 INTRODUÇÃO

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

A Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários – CVM nº 594, de 15 de setembro de 2009, tornou obrigatória a aplicação do Pronunciamento Contábil CPC 25 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes para as companhias abertas no exercício findado em 2010 a elaboração das demonstrações financeiras de 2009 divulgadas em conjunto com as demonstrações financeira de 2010 para fins de comparação.

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.180/09 transformou o CPC 25 (2009) em Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral – NBC TG 25 e em 2014 foi alterada e consolidada como NBC TG 25 Revisão 1 (R1) (2014).

A NBC TG 25 (R1) (2014) trata de provisão como passivo de prazo e valor incerto, suas definições, como ocorre o reconhecimento, mensuração e divulgação e tem relação com a Normas Internacionais de Contabilidade IAS – 37.

Provisão e Passivos Contingentes caracterizam-se por não possuírem data fixa para liquidação ou até mesmo a exata mensuração de seus valores, porém devem ser evidenciados e contabilizados todas as obrigações, encargos e riscos, conhecidos e calculados (IUDICIBUS et al., 2013).

O objetivo da norma NBC TG 25 (R1) (2014) é estabelecer que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração adequados às provisões e passivos contingentes e que a divulgação seja suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam sua natureza, oportunidade e valor.

A correta evidenciação das Provisões e Passivos Contingentes deve passar por constante análise por parte da companhia e pela auditoria externa. Conforme Crepaldi e Crepaldi (2016) a administração da entidade é a responsável pela adoção de políticas e procedimentos para identificar, avaliar, contabilizar e/ou divulgar os passivos não registrados e as contingências.

Assim, o objetivo do trabalho será o estudo e análise dos relatórios da auditoria no que tange a aplicação da NBC TG 25 – Provisões, Passivos

Contingentes e Ativos Contingentes nos anos de 2014 e 2015 da empresa Samarco Mineração S.A.

Em 05 de novembro de 2015, na cidade de Mariana (Minas Gerais), o rompimento da barragem de rejeitos de minério e lama da empresa Samarco Mineração S.A causou destruição e despertou a curiosidade sobre como uma empresa que registrou acidente ambiental tratou as Provisões e os Passivos Contingentes, bem como a auditoria analisou as demonstrações após o ocorrido.

## 1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

A divulgação das contingências em uma empresa é extremamente importante para uma análise dos usuários externos, pois com acesso a elas pode-se obter informação no que diz respeito a riscos possíveis (SUAVE et al., 2013). Ludicibus et al. (2013) salienta que uma contingência passiva pode vir a se tornar uma provisão e se ocorrer, a empresa deverá reconhecer a despesa em contrapartida da respectiva obrigação no passivo.

Ludicibus (2015) afirma que

Perdas contingentes não devem ser reconhecidas em demonstrações financeiras, mas divulgadas em notas explicativas, caso a probabilidade de ocorrência do evento futuro seja apenas razoável. Nenhuma referência precisará ser feita à contingência se for julgado que a probabilidade de sua ocorrência é remota. Resumindo, se a ocorrência for provável, deverá seu valor ser provisionado, se for apenas razoável, deverá ser evidenciada em nota explicativa e se sua ocorrência for remota (probabilidade zero ou quase), carecerá de qualquer evidenciação. (IUDÍCIBUS, 2015 p. 144 e 145).

Crepaldi e Crepaldi (2016) salientam que é papel do auditor independente verificar se as provisões foram feitas de acordo com a legislação vigente e verificar se as provisões foram debitadas quando da liquidação da dívida e, por conseguinte, se deve fechá-las. Para isso propõe que o procedimento correto para o estudo do auditor seja o de conferir o cálculo para construir cada provisão e cruzar os saldos do razão com a apuração do resultado do exercício, no caso da liquidação. Além disso o auditor deve inspecionar a documentação com os documentos liquidados.

Crepaldi e Crepaldi (2016) enfatizam que é objetivo do auditor no que diz respeito a análise das contas do Passivo Não Circulante verificar se existe controle interno satisfatório sobre esse tipo de conta e deve-se determinar a razoabilidade e a propriedade do passivo registrado. O auditor também toma por objetivo a certificação de que todo o passivo foi registrado, ou seja, de que não há item algum do passivo sem registro e deve determinar se os itens do passivo são corretamente apresentados nas demonstrações financeiras.

É papel importante da auditoria a análise desse grupo de contas para que se possa ter uma imagem clara das Demonstrações Contábeis, que devem traduzir a real imagem da empresa.

No dia 5 de novembro do ano de 2015, no distrito de Bento Rodrigues, em Mariana (MG) uma barragem da Samarco Mineração S.A., cujos donos são as empresas Vale S.A., brasileira e a BHP Billiton, australiana, rompeu-se causando uma enxurrada de lama que inundou várias casas e chegou até o Rio Doce, que percorre cidades mineiras e também capixabas. Esse rompimento causou 19 mortes e um dano incalculável ao meio ambiente da região por onde a lama de rejeitos de minério passou (ARPINI, 2016).

Sendo assim, surge a curiosidade sobre como uma companhia que recentemente registrou um acidente ambiental tratou suas provisões e passivos contingentes após o ocorrido e como os auditores analisaram o assunto.

Neste estudo, será analisado o Relatório de Auditoria Independente da empresa Samarco Mineração S.A. dos anos de 2014 e 2015. Relatório esse elaborado pela empresa de auditoria independente PricewaterhouseCoopers (PWC) nos dois anos analisados e encontrados no site da empresa auditada. A análise se fará no que tange a aplicação da NBC TG 25 (R1) – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

O estudo da empresa Samarco Mineração S.A se justifica pelo fato do acidente ambiental ocorrido em 5 de novembro do ano de 2015 que figura como o maior desastre brasileiro, em uma companhia reconhecida pela Revista Exame do ano de 2015 como a melhor mineradora e segunda maior mineradora.

Nesse sentido, colabora o estudo de Jesus e Souza (2016) que por meio de pesquisa qualitativa buscou analisar os impactos do reconhecimento dos passivos

contingentes na situação econômica de empresas brasileiras auditadas pelas quatro maiores empresas de auditoria. Os resultados mostraram que, caso as contingências passivas fossem reconhecidas adequadamente, 60% das empresas diminuiriam seu lucro em mais de 100% e 6% apresentariam a situação de passivo a descoberto.

Diante do exposto, a pesquisadora acredita na importância da análise por parte da auditoria externa das Provisões e Passivos Contingentes, assunto tratado em sala de aula e por ter afinidade com o assunto que será estudado.

Com base na delimitação do tema de pesquisa proposto, a questão de pesquisa para o estudo é: Qual a interpretação da auditoria independente no Relatório de Auditoria da empresa Samarco Mineração S.A com base na aplicação da NBC TG 25 (R1) – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes nos anos de 2014 e 2015?

### 1.3 OBJETIVO

#### 1.3.1 Objetivo geral

Verificar a posição da auditoria independente na análise do relatório das Demonstrações Contábeis divulgado com data base 2014 e 2015, no que tange a aplicação da NBC TG 25 (R1) – Provisão, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

#### 1.3.2 Objetivos específicos

- Fazer o levantamento bibliográfico relacionado as Provisões e Passivos Contingentes e Auditoria Independente (conceitos, técnicas etc.)
- Analisar o relatório de auditoria independente nos anos de 2014 e 2015 da empresa Samarco Mineração S.A.
- Compreender o relatório de auditoria independente da empresa Samarco Mineração S.A no ano de 2014 com base na aplicação da NBC TG 25 (R1) – Provisão, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

- Verificar a posição dos auditores independentes nas análises das Demonstrações Contábeis nos anos de 2014 e 2015 da empresa Samarco Mineração S.A.

- Examinar a tratativa no Relatório de Auditoria Independente no ano de 2015 com base na aplicação da NBC TG 25 (R1) – Provisão, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes após acidente ambiental sofrido pela empresa auditada, Samarco Mineração S.A.

#### 1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo é apresentada contextualização do tema, bem como os objetivos, a questão de pesquisa e a metodologia.

No segundo capítulo é apresentado diversos aspectos teóricos começando por conceitos de Contabilidade e suas demonstrações. Após é abordado o assunto referente NBC TG 25 (R1) (2014), seus aspectos e definições de aplicação. No quarto tópico é explanado os conceitos de auditoria, os tipo de auditor, tipos de auditoria e os relatórios.

O terceiro capítulo inicia com breve introdução sobre a empresa estudada, seu histórico, mercado de atuação, estrutura e breve histórico sobre acidente ambiental no qual a empresa estudada sofreu. No segundo tópico, as análises são feitas e comentadas.

Ao final, no quarto capítulo, pretende-se atingir o objetivo principal da pesquisa, ou seja, verificar se empresa obedeceu a norma e qual foi a posição da auditoria independente nos relatórios.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo abordaremos os conceitos de contabilidade bem como as demonstrações contábeis, a NBC TG 25 (R1) no que diz respeito às provisões e passivos contingentes, conceitos de auditoria e no que tange os aspectos de acidente ambiental.

### 2.1 CONTABILIDADE

A contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa. É uma ciência social aplicada antiga, existe para auxiliar as pessoas a tomarem decisões e com o passar do tempo o governo começa a utilizar-se dela para arrecadação de impostos. Entretanto, não deve ser feita visando somente atender às exigências do governo, mas para auxiliar a tomada de decisões. (MARION, 2013)

As demonstrações contábeis brasileiras adequaram-se às internacionais com a aprovação da Lei 11.638/07, da Medida Provisória nº 449/08 que depois tornou-se Lei 11.941/09, com a criação do CPC e da emissão de seus Pronunciamentos Técnicos, Interpretações Técnicas e Orientações.

Para Yamamoto, Paccez e Malacrida (2011)

O surgimento do mercado de crédito e de capitais criou a necessidade de novas informações para atrair possíveis investidores, buscando satisfazer não só as necessidades dos usuários internos, mas também externos. Para atender às necessidades dos usuários externos, tem-se buscado uma maneira objetiva e padronizada para fazê-lo, e a importância dos mercados de capitais globalizados, como forma de financiamento para as grandes corporações, fez com que os possíveis investidores exigissem cada vez mais transparência das informações fornecidas pelas empresas, para que pudessem tomar suas decisões com segurança. Atualmente, nesse cenário de globalização, tem-se buscado não somente a transparência das informações, mas a convergência internacional das normas contábeis. (YAMAMOTO, PACCEZ, MALACRIDA, 2011, p. 1).

Para Marion (2013) o termo patrimônio significa, o conjunto de recursos de bens pertencentes a uma pessoa ou a uma empresa. Compõe-se também de valores a receber onde em contabilidade denomina-se direitos. Todavia, conhecendo

apenas bens e direitos não se pode identificar a verdadeira situação de uma pessoa ou empresa. É necessário evidenciar as obrigações (dívidas) referente aos bens e direitos.

Em contabilidade, portanto, a palavra patrimônio tem sentido amplo: por um lado significa o conjunto de recursos em bens e direitos pertencentes a uma pessoa ou empresa; por outro lado inclui as obrigações a serem pagas. (MARION, 2013).

Conforme NBC TG Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatórios Contábil-Financeiro (2011) os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial e financeira são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido.

Ativo é a relação do conjunto de recursos controlados pela entidade, dos quais se espera benefício futuro. Quando este Ativo não pode mais gerar benefício futuro, como por exemplo um carro que não tem conserto, estoque obsoleto e créditos incobráveis, deve-se eliminá-los do conjunto do Ativo. Este grande grupo é dividido entre Ativo Circulante onde classifica-se as contas com maior liquidez (geração de caixa mais rápido), e Ativo Não Circulante, onde classifica-se as contas com menor liquidez e os bens da companhia. (YAMAMOTO, PACCEZ, MALACRIDA, 2011).

Passivos são as obrigações da companhia e são divididas em dois grupos, o Passivo Circulante onde classifica-se as obrigações em que espera-se liquidação dentro do exercício social seguinte e o Passivo Não Circulante que por sua vez a previsão de liquidação deverá ocorrer após o exercício social seguinte (IUDÍCIBUS et. Al, 2013).

Uma característica para a mensuração dos Passivos é que sejam:

Obrigações definidas, certas e normalmente suportadas por documentação que não deixa incerteza quanto à valor e data prevista para pagamento. Todavia, há passivos que também devem ser registrados, apesar de não terem data fixada para pagamento ou mesmo não conterem expressão exata de seus valores. Isso porque no exigível devem estar contabilizados todas as obrigações, encargos e riscos, conhecidos e calculáveis (IUDÍCIBUS et. Al, 2013, p.400).

Patrimônio Líquido segundo Marion (2013) é a medida eficiente da verdadeira riqueza, observando a equação onde Patrimônio Líquido = Bens ou Recursos +

Direitos (-) Obrigações. Exemplificando, Patrimônio Líquido é parte do patrimônio que efetivamente sobra para seu proprietário, após somar bens e direitos e subtrair as obrigações.

### **2.1.1 Demonstrações Contábeis**

Montoto (2014) explica que as demonstrações contábeis são os relatórios resumidos de tudo o que ocorreu no universo contábil. São os resumos de todos os fatos contábeis.

O propósito das demonstrações contábeis está no atendimento das necessidades informacionais de usuários externos que não se encontram em condições de solicitar relatórios planejados para atender às suas necessidades específicas (NBC TG 26 (R4) – Apresentação das Demonstrações Contábeis, 2016)

Conforme NBC TG Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatórios Contábil-Financeiro (2011) o objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade, que sejam úteis aos usuários em suas avaliações e tomadas de decisão econômica.

Para Yamamoto, Paccez e Malacrida (2011) entre os usuários das demonstrações contábeis incluem-se investidores atuais e potenciais, funcionários, credores, fornecedores, clientes, governo e o público em geral.

O conjunto completo das demonstrações contábeis inclui, normalmente, o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração dos Fluxos de Caixa, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração do Valor Adicionado e notas explicativas. (YAMAMOTO, PACCEZ, MALACRIDA, 2011).

#### **2.1.1.1 Balanço Patrimonial**

O Balanço Patrimonial tem por finalidade apresentar a posição financeira e patrimonial da empresa em determinada data, representando, portanto, uma posição estática. (IUDÍCIBUS et. Al, 2013).

Montoto (2014) explica que o Balanço Patrimonial é um importante relatório da Contabilidade, porque apresenta o seu objeto, o Patrimônio. Esse relatório é um resumo dos saldos das contas patrimoniais.

Marion (2013) acrescenta que o Balanço Patrimonial é dividido em duas colunas: a do lado esquerdo é composta pelo Ativo (composto de recursos em Bens e Direitos), do lado direito, Passivo (onde encontra-se o capital com terceiros) e Patrimônio Líquido (capital próprio).

#### 2.1.1.2 Demonstração do Resultado do Exercício – DRE

A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) caracteriza-se por ser um resumo das receitas e despesas da empresa em determinado período. É apresentada de forma dedutiva (vertical), ou seja, das receitas subtraem-se as despesas e, em seguida, indica-se o resultado (lucro ou prejuízo). (MARION, 2013)

Iudícibus et.al (2013) complementa mencionando que as receitas e despesas são apropriadas ao período em função de seu acontecimento, independente de seus reflexos no caixa.

#### 2.1.1.3 Demonstração dos Fluxos de Caixa - DFC

Segundo NBC TG 26 (R4) (2016) a informação sobre fluxos de caixa proporciona aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade da entidade gerar caixa e seus equivalentes e as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa.

A DFC pode ser elaborada em dois modelos: o modelo direto, onde são informadas as entradas e saídas de dinheiro, indicando a fonte e a aplicação e é o modelo mais revelador e facilmente analisado; e o modelo indireto, onde as variações de caixa decorrentes das atividades operacionais são identificadas pelas mudanças no capital de giro da empresa. (MARION, 2013)

#### 2.1.1.4 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – DMPL

A DMPL evidencia a mutação do patrimônio líquido no que tange as novas integralizações de capital, resultado do exercício, ajustes de exercícios anteriores, dividendos, ajuste de avaliação patrimonial entre outros, e em termos de mutações internas como por exemplo incorporações de reservas ao capital, transferências de lucros acumulados para reservas e vice-versa. (IUDÍCIBUS et. Al, 2013).

#### 2.1.1.5 Demonstração do Valor Adicionado – DVA

Segundo Yamamoto, Paccez e Malacrida (2011) a Demonstração do Valor Adicionado (DVA) tem por objetivo evidenciar a riqueza criada pela entidade e sua distribuição. Essa demonstração apresenta quanto a entidade agrega de valor aos insumos adquiridos e que são vendidos ou consumidos.

#### 2.1.1.6 Notas Explicativas

Para Marion (2013) as notas explicativas complementam e integram as demonstrações financeiras.

Segundo NBC TG 26 (R4) (2016) as notas explicativas devem apresentar informação da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas contábeis específicas utilizadas, divulgar a informação solicitada pelas normas, interpretações e comunicados técnicos que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis; e providenciar informação adicional que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis, mas que seja relevante para sua compreensão.

Iudícibus et. Al (2013) evidencia que as demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas, quadros analíticos ou outras demonstrações contábeis necessárias à plena avaliação da situação e da evolução patrimonial da empresa.

## 2.2 NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE TÉCNICA GERAL 25 (R1)

O Pronunciamento técnico CPC 25 (2009), que trata das Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, aprovado pela Deliberação CVM nº 594/09, foi transformado em Norma Brasileira de Contabilidade através da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 1.180/09, alterada em novembro de 2014, tornando-se NBC TG 25 Revisão 1 (R1) (2014) e tem como intuito assegurar aos usuários das informações contábeis que as estimativas com possíveis ou prováveis perdas estão sendo adotadas corretamente.

Esta norma impõe, para todas as empresas que são obrigadas a fazer demonstrações financeiras, nova forma de reconhecimento, mensuração e contabilização de provisões e cria conceitos novos, como o de Passivos e Ativos Contingentes. (MONTOTO, 2014)

O objetivo da NBC TG 25 (R1) (2014) é estabelecer a aplicação de critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões e a passivos e ativos contingentes, e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor.

### 2.2.1 Provisão

Segundo Yamamoto, Paccez e Malacrida (2011) o termo provisão pode ser entendido, no contexto da contabilidade, como uma expectativa de valores e, historicamente, era utilizado para o reconhecimento de acréscimos potenciais de passivos e para reconhecer uma estimativa de redução no valor dos ativos.

As normas internacionais (IAS 37) restringiram a utilização do termo provisão e determinaram sua aplicação apenas para acréscimos de passivos, sendo implantado no Brasil primeiramente pelo Pronunciamento Técnico CPC 25. (YAMAMOTO, PACCEZ, MALACRIDA, 2011).

A NBC TG 25 (R1) (2014) define provisão como um passivo de prazo ou de valor incerto cuja saída de recursos futuros é considerado provável. Deve ser reconhecida quando a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não

formalizada) como resultado de um evento passado, seja provável que será necessária uma saída de recursos ou possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação. Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

Iudicibus et al. (2013) afirma que

A obrigação presente caracteriza-se por evidência disponível de que é mais provável que vai existir a obrigação do que não. Na maioria dos casos essas evidências serão claras, mas quando as evidências não forem tão claras, pode-se recorrer, como no caso de processos judiciais, a opinião de peritos. Ainda com relação às evidências, qualquer evidência adicional proporcionada por eventos após a data do balanço deve ser considerada. (IUDÍCIBUS et al, 2013 p. 401).

Um evento passado é aquele que tem condições de originar obrigações e são criadas quando a entidade não tem outra alternativa a não ser liquidar o passivo, seja por imposição legal ou pelo fato do evento criar perspectiva válida em terceiros, de que a entidade irá cumprir com a obrigação. (IUDICIDUS et al, 2013)

A provisão só deve ser reconhecida e contabilizada se atender simultaneamente às três condições definidas pela NBC TG 25 (R1) (2014), item 14:

- a) A entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;
- b) Seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e
- c) Possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

Simplificando, Montoto (2014) complementa

Para que seja obrigatória a contabilização de uma provisão, o fato gerador tem que estar no passado, ser provável a saída de recursos e tem que ser possível uma estimativa confiável desse valor. Caso contrário, o fato não é uma obrigação a ser contabilizada e passa a ser um Passivo Contingente. (MONTOTO, 2014, p. 352)

### 2.2.2 Passivo Contingente

Passivo Contingente segundo NBC TG 25 (R1) (2014) é uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade ou uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:

- i) Não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou
- ii) O valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

A entidade não deve reconhecer contabilmente um Passivo Contingente, devendo apenas apresentá-lo em notas explicativas. Um Passivo Contingente é divulgado a menos que seja remota a possibilidade de ocorrer qualquer desembolso na liquidação, para cada classe de Passivo Contingente na data do balanço, uma breve descrição da natureza do Passivo Contingente e, quando possível, a estimativa do seu efeito financeiro, a indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída e a possibilidade de qualquer reembolso. (NBC TG 25 (R1), 2014).

Os Passivos Contingentes devem ser avaliados periodicamente, pois uma saída de recursos pode tornar-se provável e assim deve ser reconhecida como provisão nos demonstrativos do período em que ocorreu a mudança na estimativa, obedecendo as demais condições para seu reconhecimento como provisão. (IUDICIDUS et al, 2013)

### 2.2.3 Provisão *versus* Passivo Contingente

Conforme a probabilidade de saída de recursos as obrigações devem ser avaliadas e classificadas em: provável (provisão), possível (Passivo Contingente divulgado) ou remota (Passivo Contingente não divulgado). Quando a obrigação for classificada como provável, mas não existir estimativa confiável, divulga-se um Passivo Contingente. (IUDICIDUS et al, 2013)

O Quadro 1 apresenta comparação entre Provisão e Passivo Contingente:

Quadro 1 - Provisão versus Passivo Contingente

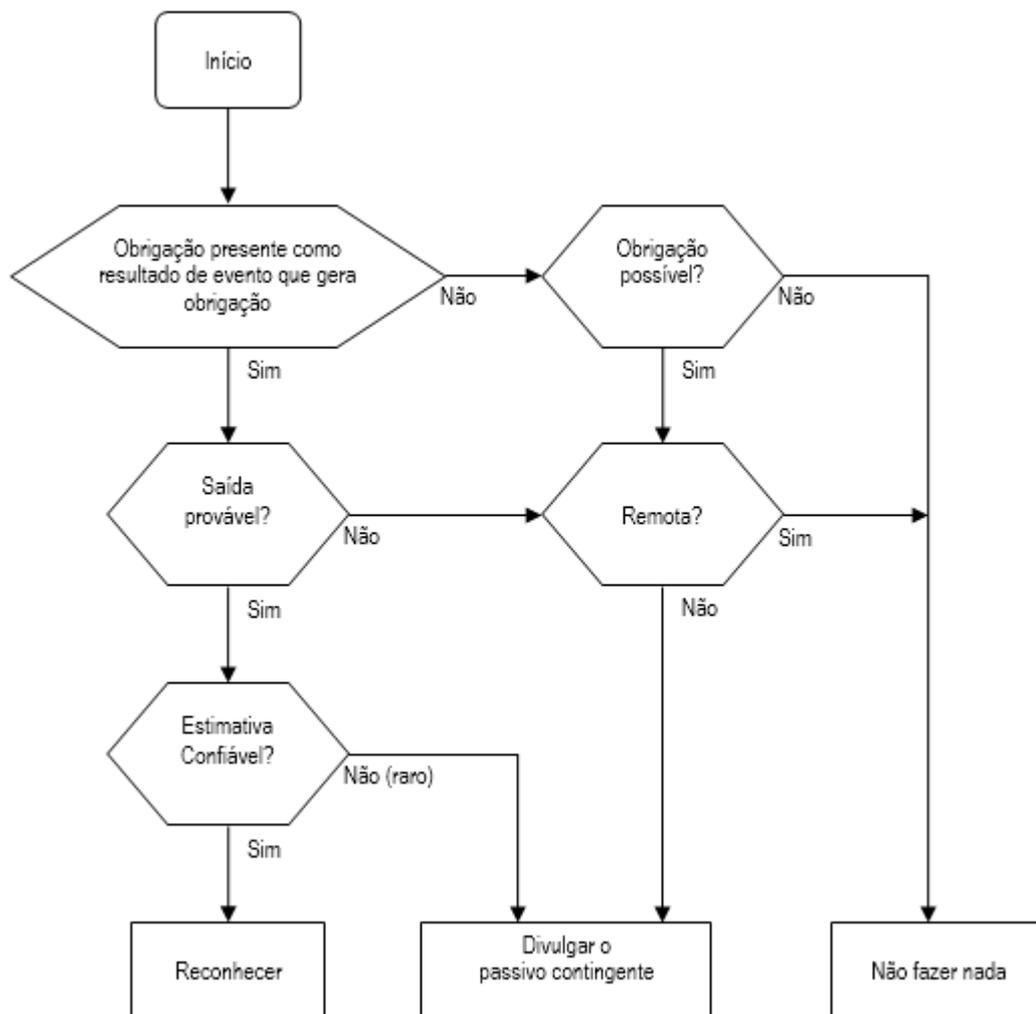
Evento	Há obrigação presente que provavelmente requer uma saída de recursos.	Há obrigação possível ou obrigação presente que pode requerer, mas provavelmente não irá requerer, uma saída de recursos.	Há obrigação possível ou obrigação presente cuja probabilidade de uma saída de recursos é remota.
Tratativa de Provisão	A provisão é reconhecida.	Nenhuma provisão é reconhecida	Nenhuma provisão é reconhecida.
Tratativa de Passivo Contingente	Divulgação é exigida para a provisão.	Divulgação é exigida para o passivo contingente.	Nenhuma divulgação é exigida.

Fonte: NBC TG 25 (R1) (2014).

Todas as provisões são contingentes pois são incertas quanto ao seu prazo e valor. A NBC TG 25 (R1) (2014) distingue entre provisões – que são reconhecidas como passivo porque são obrigações presentes e é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja necessária para liquidar a obrigação e Passivo Contingente – que não são reconhecidos como passivos porque são obrigações possíveis, visto que ainda há de ser confirmado se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa tornar-se uma saída de recursos ou obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento.

A figura 1 apresenta a Árvore de decisão para questionamentos sobre as provisões e passivos contingentes. Com ela podemos ter um claro entendimento para possíveis questionamentos decorrentes de eventos passados.

Figura 1: Árvore de decisão



Fonte: NBC TG 25 (2014)

Nesse sentido, como a própria NBC TG 25 (R1) (2014) define, provisão e Passivo Contingente caracterizam-se assim por serem incertos. A não divulgação de Passivos Contingentes e provisões ou mesmo a falta de clareza em sua divulgação pode influenciar nas decisões dos usuários da informação contábil. (VIVIANI; FERNANDES, 2014)

### 2.3 AUDITORIA

Segundo Crepaldi e Crepaldi (2016) a auditoria mostra sua importância valendo-se de normas e padrões de natureza técnica e ética claramente

determinados, tornando significativa sua aplicação no sistema de informações, medição de desempenho e prestação de contas da administração.

Junior (2011) define objetivo da auditoria como sendo a descoberta de erros e fraudes, para proteção da empresa contra eles, contra multas fiscais e também tem por objetivo a produção de dados a respeito da confiabilidade das demonstrações contábeis.

Para Crepaldi e Crepaldi (2016) a administração de uma companhia tem o dever de apresentar demonstrações contábeis e divulgações adequadas e esclarecedoras à sociedade. O parecer dos auditores sobre essas demonstrações é elemento importante na extensão que se traduz em sinônimo de confiabilidade às informações prestadas.

As demonstrações contábeis são responsabilidade da administração da empresa e são assinadas pelo contabilista devidamente autorizado. O relatório de auditores independentes sobre elas é importante para ter-se credibilidade e confiança no que foi apresentado e é exigido em certas circunstâncias. (IUDICIDUS et al, 2013)

A Lei das Sociedades por Ações 6.474/76 e a Lei nº 11.638/07 determinou que as demonstrações contábeis das companhias abertas e as sociedades de grande porte, definidas por terem um ativo ou receita bruta anual superior a R\$ 240 milhões de reais ou R\$ 300 milhões de reais, respectivamente, sejam auditadas por auditores independentes devidamente registrados na CVM.

Attie (2012) explica que a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial com o objetivo de expressar opinião sobre as demonstrações contábeis.

Attie (2012) continua;

A auditoria das demonstrações contábeis visa às informações contidas nessas afirmações, assim é evidente que todos os itens, formas e métodos que as influenciam também estarão sendo examinados. O exame da auditoria engloba a verificação documental, os livros e registros com características controladoras, a obtenção de evidências de informações de caráter interno ou externo que se relacionam com o controle do patrimônio e a exatidão dos registros e as demonstrações deles decorrentes. [...] (ATTIE, 2012, p. 5)

As Normas Técnicas de Auditoria (NBC TA, 2015), as Normas Técnicas de Revisão (NBC TR, 2013) e as Normas para Outros Trabalhos de Asseguração (NBC TO, 2015) contém princípios básicos, procedimentos e orientações para a execução de trabalhos de asseguaração.

### 2.3.1 Auditor

Junior (2011) identifica que auditor pode ser classificado em três categorias, o independente ou externo, o interno e o auditor fiscal. O Quadro 2 representa comparativo das características dos tipos de auditor:

Quadro 2 - Tipos de Auditor

	Auditor Independente ou Externo	Auditor Interno	Auditor Fiscal (federal, estadual ou municipal)
Sujeito	Profissional ou firma independente.	Funcionário da empresa	Funcionário Público
Ação e objetivo	Exame das demonstrações contábeis ou de alguma área específica ou procedimento predefinido como objeto de trabalho especial.	Principalmente, exame dos controles internos e avaliação da eficiência e eficácia da gestão.	Verificação da observância e cumprimento dos preceitos legais vigentes para apuração e recolhimento dos diversos tributos.
Finalidade	Principalmente, emitir parecer sobre adequação das Demonstrações Contábeis.	Promover melhoria nos controles operacionais e na gestão de recursos.	Evitar a sonegação de tributos.
Relatório principal	Parecer do auditor independente	Recomendações para melhoria dos controles internos e eficiência administrativa.	Relatório de fiscalização ou auto de infração.

Fonte: Adaptado Junior (2012)

No Quadro 2, Junior (2012) demonstra de forma resumida os tipos de auditor, o que cada um exerce como objetivo e a finalidade do mesmo.

### **2.3.2 Responsabilidade do Auditor**

Attie (2012) salienta que o objetivo da auditoria é expressar uma opinião acerca das demonstrações contábeis, e portanto, não é destinado a especificamente a desvendar fraudes e outras irregularidades. O auditor tem a incumbência de verificar se as informações e análises apresentadas nas demonstrações contábeis e no Relatório da Administração, refletem com clareza a situação patrimonial e financeira, e comunicar quaisquer circunstâncias em desacordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade e atos que tenham ou que possam ter impactos nas operações da empresa auditada.

Complementando, para Crepaldi e Crepaldi (2016) o auditor não é responsável nem pode ser responsabilizado pela detecção de fraudes ou erros. Entretanto, deve planejar seu trabalho avaliando os riscos que de alguma forma que tenha grande probabilidade de detectar aqueles que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.

### **2.3.3 Auditoria Interna e Auditoria Independente ou Externa**

Segundo Lins (2014) pode-se dividir a auditoria em dois grupos, a auditoria interna e auditoria externa ou independente.

Auditoria interna é conduzida por funcionário da própria empresa, envolve a avaliação de desempenho, controles internos, sistema de informação, qualidade de serviços e produtos. Busca a identificação de não conformidades, prevenção e detecção de falhas de operação, divergências nas atividades administrativas, promovendo maior confiabilidade das informações geradas, bem como garantindo a segurança e proteção dos ativos da empresa. (LINS, 2014)

Auditoria externa ou independente compreende o conjunto de procedimentos técnicos que têm por objetivo a elaboração de um parecer sobre sua adequação, obedecendo as Normas Brasileiras de Contabilidade e no que for pertinente, à legislação específica. É o processo pelo qual o auditor se certifica de que as demonstrações financeiras representam adequadamente, em todos os aspectos

relevantes, a posição patrimonial e financeira da empresa (CREPALDI; CREPALDI, 2016)

Attie (2012) esclarece que o objetivo da auditoria independente ou externa é expressar opinião sobre a propriedade das demonstrações contábeis examinadas. O parecer de auditoria é o instrumento pelo qual o auditor expõe sua opinião, em obediência às normas de auditoria.

#### **2.3.4 Parecer de Auditoria**

A emissão do parecer reflete o entendimento do auditor acerca dos dados em exame, de uma forma padrão e resumida que dê, aos leitores, em geral, uma noção exata dos trabalhos que realizou e o que concluiu. (ATTIE, 2012)

Attie (2012) continua com sua linha de pensamento e explica que após a realização do trabalho de campo, reunindo provas e evidências no que tange as demonstrações contábeis, o auditor determina seu entendimento sobre a representatividade. O exame de campo com a conclusão que se fez por intermédio de programas de trabalho, direciona o auditor as análises, pensando e medindo efeitos decorrentes das informações obtidas.

Lins (2014) explica que o parecer de auditoria deve conter as seguintes características:

- É encaminhado de forma geral aos acionistas, conselho de administração ou direção da empresa;
- Deve identificar as demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está expressando sua opinião, constar o nome da empresa, as datas e períodos a que correspondem a auditoria;
- Deve conter data e ser assinado pelo sócio da auditoria responsável pelos trabalhos e conter tanto o seu número de registro no Conselho Regional de Contabilidade quanto o da empresa de auditoria;
- A data do parecer deve corresponder ao dia do encerramento dos trabalhos de auditoria na entidade;
- Deve ressaltar que a administração é responsável pela preparação e pelo conteúdo das demonstrações contábeis;

- Deve constar a responsabilidade da auditoria externa que efetuou o trabalho;
- Deve expressar, no caso de pareceres modificados, ou seja, com ressalva, adverso ou com abstenção de opinião, o(s) motivo (s) que levaram o auditor a tal atitude; e
- Deve expressar, clara e objetivamente, se as demonstrações contábeis auditadas, em todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor, estão adequadamente representadas ou não.

O parecer de auditoria tem por norma a NBC TA 700 – Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis (2009), onde para as demonstrações contábeis elaboradas com data base 2015 e anterior é regida pela Resolução do CFC nº 1.231/09. Para os relatórios de auditoria emitidos com data base posterior, a publicação no Diário Oficial da União de 04 de julho de 2016 entrou em vigor.

Há tipos diversos de pareceres, como parecer sem ressalva, parecer com ressalva, adverso, parecer com negativa de opinião por limitação na extensão e parecer com abstenção de opinião (CREPALDI; CREPALDI, 2016).

#### 2.3.4.1 Parecer sem ressalva

Parecer sem ressalva indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis estão de acordo com os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica. (ATTIE, 2012)

Crepaldi e Crepaldi (2016) complementam que o parecer sem ressalva implica afirmação de que, em tendo havido alterações em procedimentos contábeis, os efeitos delas foram adequadamente determinados e revelados nas demonstrações contábeis. Nesses casos não é necessário nenhuma referência no parecer.

#### 2.3.4.2 Parecer com ressalva

Junior (2011) explica que o parecer com ressalva é emitido quando o auditor aplicou todos os procedimentos de auditoria na extensão que julgou necessário e

encontrou alguma (s) divergência (s) de práticas contábeis que afetam as demonstrações contábeis, mas não desqualificam o conjunto de demonstrações.

Quando o auditor emitir parecer com ressalva, deve ser incluída descrição clara de todas as razões que fundamentaram seu parecer e, se praticável, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis. (CREPALDI; CREPALDI, 2016)

#### 2.3.4.3 Parecer adverso

O auditor deve expressar sua opinião adversa quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis. (LINS, 2014)

Crepaldi e Crepaldi (2016) complementam que o auditor deve emitir parecer adverso quando o auditor verificar a existência de efeitos que, isolada ou em conjunto, forem de tal relevância que comprometam o conjunto das demonstrações contábeis. Em seu julgamento, o auditor deve considerar tanto as distorções provocadas, quanto a apresentação inadequada ou substancialmente incompleta das demonstrações contábeis.

#### 2.3.4.4 Abstenção de opinião por limitação na extensão

Crepaldi e Crepaldi (2016) explicam que o parecer com abstenção de opinião por limitação na extensão é emitido quando houver limitação significativa na extensão do trabalho que impossibilite o auditor de formar opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para apoiar sua opinião, ou pela existência de múltiplas e complexas incertezas que afetam um número significativo de rubricas das demonstrações contábeis. O auditor deve indicar claramente os procedimentos omitidos e descrever as circunstâncias de tal limitação.

#### 2.3.4.5 Abstenção de opinião

Quando a abstenção de opinião decorrer de incertezas relevantes, o auditor deve expressar no parágrafo de opinião, que, devido à relevância das incertezas, não está em condições de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis. (CREPALDI; CREPADI, 2016)

O auditor também deve abster-se de expressar uma opinião quando, em circunstâncias que envolvem diversas incertezas, conclui que, independentemente de ter obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre cada uma das incertezas, não é possível expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis em virtude da possível interação das incertezas e seu possível efeito cumulativo sobre essas demonstrações contábeis. (LINS, 2014)

#### 2.3.4.6 Parágrafo de ênfase

Segundo Lins (2014) na hipótese de a auditoria independente detectar alguma incerteza em relação a fato relevante, cujo desfecho poderá afetar a posição patrimonial e financeira da entidade, bem como o resultado das suas operações, o auditor deve adicionar um parágrafo de ênfase em seu parecer, após o parágrafo de opinião, fazendo referência à nota explicativa da administração, que deve descrever de forma mais detalhada a natureza e, quando possível, o efeito da incerteza.

### 2.4 ACIDENTE AMBIENTAL

Conforme página online do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA) consultada em 28 de novembro de 2016, acidente ambiental caracteriza-se por ser o acontecimento inesperado que pode causar direta ou indiretamente, danos ao meio ambiente e à saúde. Esses acontecimentos desequilibram a natureza e são associados a prejuízos econômicos. O acidente ambiental pode ser causado pela natureza, como é o caso de vulcões, raios, ciclones, etc. Porém na maioria dos casos, são causados pelo homem.

A Lei nº 9.605 de 1998 conhecida como Lei de Crimes Ambientais, instituiu penas gradativas aos distintos atos contra a natureza. Distingue as penas para pessoas físicas e jurídicas, onde para este último grupo as penas aplicam-se a restrição de direitos, como por exemplo a suspensão parcial ou total das atividades, interdição temporária de estabelecimento, obra ou atividade.

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Quanto aos procedimentos técnicos, será realizada uma pesquisa documental e pesquisa bibliográfica, onde através dos relatórios de auditoria externa juntamente com livros e artigos sobre o assunto, far-se-á estudo com base na aplicação da NBC TG 25 (R1) – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Em relação à pesquisa documental, Diehl e Tatim (2004) explicam que esse tipo de pesquisa assemelha-se à pesquisa bibliográfica. A diferença é a natureza das fontes, onde a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições de diversos autores sobre determinado assunto e a pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com o objetivo do trabalho.

A pesquisa bibliográfica segundo Matias-Pereira (2012) é uma abordagem utilizada para conhecer as contribuições científicas sobre determinado assunto, com o objetivo de recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto.

Quanto aos objetivos, será feita pesquisa descritiva que segundo Michel (2015) este tipo de pesquisa se propõe a verificar e explicar problemas, fatos ou fenômenos da vida real, não interfere no ambiente, seu objetivo é explicar fenômenos, relacionando-os com o ambiente. Está relacionada diretamente com a pesquisa qualitativa, na medida em que levanta, interpreta e discute fatos e situações.

Já em relação a forma de abordagem do problema será utilizado procedimentos qualitativos, como análise documental para coleta de informações nos Relatórios de Auditoria, de modo a verificar a análise no que tange a aplicação da NBC TG 25 (R1) – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Michel (2015) explica que a pesquisa qualitativa considera que há uma relação dinâmica, particular, contextual e temporal entre o pesquisador e o objetivo de estudo. Por isso, carece de uma interpretação dos fenômenos à luz do contexto, do tempo, dos fatos. Na pesquisa qualitativa, a verdade não se comprova numérica

ou estatisticamente, mas convence na forma da experimentação empírica, a partir da análise feita de forma detalhada, abrangente, consistente e coerente, assim como na argumentação lógica das ideias.

Diante das colocações dos autores, entende-se que as metodologias escolhidas são as mais adequadas para o tipo de estudo proposto.

### 3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

- Análise dos dados levantados utilizando o embasamento teórico, alinhado ao objetivo e a questão de pesquisa.

- Busca dos relatórios da auditoria independente da empresa Samarco Mineração S.A dos anos de 2014 e 2015 no site da empresa.

- Análise dos relatórios da auditoria independente da empresa Samarco Mineração S.A do período de 2014 e 2015.

## **4 ESTUDO DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA DA EMPRESA SAMARCO MINERAÇÃO S.A**

### **4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA**

#### **4.1.1 A Empresa**

Fundada em 1977 a mineradora Samarco S.A é atualmente controlada pela brasileira Vale S.A e a anglo-australiana BHP Billinton Ltda. A empresa possui três concentradores que beneficiam o minério e aumentam o seu teor de ferro instalados na unidade de Germano, em Minas Gerais. Essa estrutura conta ainda com quatro usinas de pelotização na unidade de Ubu, no município de Anchieta, no Espírito Santo. As duas unidades industriais são interligadas por três minerodutos, com quase 400 quilômetros de extensão cada, que transportam a polpa de minério de ferro entre os dois estados. A companhia destaca que são pioneiros nesse tipo de transporte.

Samarco Mineração S.A é a 10<sup>a</sup> maior exportadora do país de pelotas, principal matéria prima para fabricação de minério de ferro. A companhia tem uma capacidade de produção de 30,5 milhões de toneladas de pelotas de minério de ferro por ano que são destinadas a clientes em mais de 20 países. (DURÃO, 2015).

#### **4.1.2 Acidente Ambiental**

Na tarde do dia 5 de novembro de 2015, o rompimento da barragem do Fundão, localizada na cidade histórica de Mariana (MG), foi responsável pelo lançamento no meio ambiente de 34 milhões de m<sup>3</sup> de lama, resultantes da produção de minério de ferro (BRASIL, 2015).

A enxurrada de lama e rejeitos rapidamente se espalhou pela região deixando mais de 600 famílias desabrigadas chegando até o rio Doce, maior rio da região Sudeste do País (BRASIL, 2015).

O rompimento da barragem de rejeitos da Companhia Samarco Mineração S.A foi o maior desastre do gênero da história mundial nos últimos 100 anos (OLIVEIRA, 2016).

## 4.2 ESTUDO DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA INDEPENDENTE

Os dados para análise deste estudo foram coletados através do site da companhia Samarco Mineração S.A em janeiro de 2017, uma vez que sendo uma empresa de capital fechado não tem obrigatoriedade de publicação das demonstrações contábeis na BM&FBOVESPA.

A empresa disponibiliza em seu site oficial os relatórios da administração e demonstrações contábeis a partir de 2008 até o ano de 2012 quando era auditada pela empresa KPMG Auditores Independentes. A partir do ano de 2013 a Samarco Mineração S.A passou a ser auditada pela empresa PricewaterhouseCoopers (PWC).

Esta pesquisa tem como objetivo analisar os relatórios emitidos nos anos de 2014 e 2015 da Companhia Samarco Mineração S.A. A partir dos relatórios foi estudado o grupo de contas que diz respeito as provisões e as respectivas notas explicativas, ao mesmo tempo o estudo também contempla as notas explicativas que referem-se as Contingências Passivas.

### 4.2.1 Demonstrações Contábeis 2014 e 2015

Conforme nota explicativa de número 1 – Contexto Operacional, a Companhia possui participação societária em algumas empresas onde nas Demonstrações são apresentadas como Consolidadas: Samarco Iron Ore Europe B.V, Samarco Asia Ltd. e Samarco Finance Ltd. Para este estudo serão utilizados somente os números da Controladora, Samarco Mineração S.A.

Após o rompimento da barragem de rejeitos Fundão em 15 de novembro de 2015, e a suspensão temporária das operações nas áreas Germano, a Companhia revisou as reservas da operação.

As Demonstrações foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, incluindo os pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e homologados pelos órgãos reguladores.

#### 4.2.1.1 Provisões

As contas contábeis relativas as Provisões apresentam os seguintes saldos no Balanço Patrimonial nos anos de 2014 e 2015, em comparativo conforme quadro 3 - Provisões:

Quadro 3 - Provisões

	2015	2014
<b>Passivo Circulante</b>		
<b>Provisões diversas</b>	1.975.145	112.712
<b>Passivo Não Circulante</b>		
<b>Provisões para Contingências</b>	139.565	126.678
<b>Provisões diversas</b>	8.551.899	367.043

Fonte: Relatório Auditores Independentes p. 8, 2015.

O Balanço Patrimonial apresenta em sua estrutura as respectivas notas explicativas como complemento de informações. Conforme Montoto (2014) as notas explicativas são relatórios complementares e devem ser utilizadas para enriquecer o conjunto das informações de todos os interessados em conhecer melhor a empresa em questão.

Para a conta Provisões para Contingências, a empresa Samarco Mineração S.A disponibilizou quadro detalhado com as movimentações ocorridas na conta. A Companhia, com base nas informações e avaliações de seus assessores internos e externos, constituiu provisões para as contingências em montante avaliado suficiente para cobrir as perdas consideradas prováveis, conforme quadro 4 – Movimentação Provisões para Contingências:

Quadro 4 - Movimentação Provisões para Contingências (em milhões de reais)

	<b>2014</b>	<b>Adições</b>	<b>Reversões</b>	<b>Encargos</b>	<b>2015</b>
Ações tributárias	91.071	1.156	(5.190)	118	87.155
(-)Depósitos judiciais tributários	(60.831)	-	-	(3.410)	(64.241)
Ações Cíveis	77.572	1.043	(363)	12.916	91.168
Ações trabalhistas	23.326	8.924	(3.638)	2.353	30.965
(-)Depósitos judiciais trabalhistas	(4.551)	(1.413)	327	-	(5.637)
Ações ambientais	91	45	(1)	20	155
	<b>126.678</b>	<b>9.755</b>	<b>(8.865)</b>	<b>11.997</b>	<b>139.565</b>

Fonte: Relatório Auditores Independentes p. 60, 2015.

Conforme demonstrado no quadro 4, as ações tributárias que somam R\$ 91.071 milhões de reais de provisão para o ano-calendário de 2014 e R\$ 87.155 milhões de reais em 2015 referem-se a ações judiciais por declaração de inconstitucionalidade e ilegalidade da exigência dos encargos e aquisição de energia elétrica emergencial, autuações referente à cobrança de ICMS nas operações de transferência de energia elétrica, provisão relacionada a honorários advocatícios e processos relativos a antiga Usina Hidrelétrica Guilman-Amorin, extinta por cisão e posterior incorporação, referentes a compensação de Prejuízos Fiscais, PIS e COFINS.

As ações cíveis que no ano-calendário 2014 somaram R\$ 77.572 milhões de reais e em 2015 o valor de provisão passou para R\$ 91.168 milhões de reais, resumem-se em provisão constituída para cobrir as perdas potenciais com processos cíveis relacionados a indenizações a terceiros e em processos de intermediação de transferência de créditos de ICMS.

No que tange as ações trabalhistas, a provisão de R\$ 23.326 milhões de reais desconsiderando os depósitos judiciais já efetuados, são processos trabalhistas relacionados, sobretudo, à aplicação de multas pelos órgãos de controle, além de reclamatórias trabalhistas ajuizadas por empregados próprios e de terceiros.

No que diz respeito as ações ambientais, a Companhia registrou como provisão no ano de 2014 R\$ 91 mil reais e no ano de 2015 R\$ 155 mil reais que referem-se ao auto de infração 1284/10, exarado pelo Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM), pelo suposto descumprimento do inciso V do artigo 54 do

Regulamento do Código de Mineração, inciso esse que trata da execução dos trabalhos de mineração com observância das normas regulamentares.

Ainda, para as contas de Provisões Diversas a Companhia disponibilizou quadro detalhando os valores informados no Balanço Patrimonial. Em 2014, a Samarco Mineração S.A realizou a revisão do plano conceitual de fechamento das unidades operacionais com os objetivos de diagnosticar a situação ambiental das áreas, subsidiar a avaliação de impactos e riscos ambientais no fechamento, estabelecer medidas para a redução de eventuais riscos advindos de fontes potenciais de contaminação, para estabilização de possíveis passivos ambientais, e estimar os custos de fechamento conforme a fase do plano. A política da Samarco Mineração S.A é de revisão desse plano a cada três anos, entretanto, devido ao rompimento da barragem de rejeitos de Fundão, a Administração, com a assessoria de consultores externos, revisou o plano de fechamento das unidades operacionais em dezembro de 2015. De acordo com quadro 5 – Provisões Diversas:

Quadro 5 - Provisões Diversas (em milhões de reais)

	2015	2014
<b>Passivo Circulante</b>		
Provisão energia elétrica	25.181	42.091
Provisão direitos minerários	-	70.208
Provisão compra de minério	-	413
Provisão para recuperação socioambiental e socioeconômica	1.949.964	-
<b>Total Circulante</b>	<b>1.975.145</b>	<b>112.712</b>
<b>Passivo não circulante</b>		
Provisão com obrigação para desmobilização de ativos	384.839	350.718
Provisão direitos minerários	112.222	-
Provisão para recuperação socioambiental e socioeconômica	8.054.838	-
Provisão remuneração com base em ações	-	12.063
Outras provisões	-	4.262
<b>Total não Circulante</b>	<b>8.551.899</b>	<b>367.043</b>

Fonte: Relatório Auditores Independentes p. 64, 2015.

Conforme demonstrado no quadro 5, no que diz respeito as provisões de energia elétrica que somaram R\$ 42.091 milhões de reais em 2014 e R\$ 25.181 milhões de reais em 2015, a empresa declara que se trata de aquisições de energia

para utilização no processo produtivo, não faturada pelas concessionárias no período.

A provisão de direitos minerários que totalizam R\$ 70.208 milhões de reais em 2014 e em 2015 a provisão é zero, caracteriza-se pelo pagamento que a Companhia efetua a acionista Vale S.A pela cessão de direitos minerários sobre os recursos geológicos de minério de ferro. Esses valores são calculados pela razão de 4% sobre os dividendos pagos.

A provisão de compra de minério que soma R\$ 413 mil reais em 2014 e zero em 2015, refere-se à compra de minério de ferro, direto da acionista Vale, para utilização no processo produtivo.

O que diz respeito a provisão com obrigação para desmobilização de ativos, a empresa Samarco Mineração S.A apresenta saldo em 2014 de R\$ 350.718 milhões de R\$ 384.718 milhões de reais em 2015.

O montante de R\$ 4.262 milhões de reais, que em 2014 era tratado como provisões para recuperação ambiental, em 2015 passou a ser tratado como outras provisões e seu valor foi zerado.

A Companhia divulgou a nota explicativa número 3 Evento Significativo – Rompimento da Barragem de Fundão, onde trata exclusivamente dos impactos do acidente ambiental. Em virtude do rompimento da Barragem de rejeitos de Fundão, ocorrido em 05 de novembro de 2015, a Samarco Mineração S.A incorreu em relevantes impactos contábeis, especialmente relacionados a gastos relativos às medidas de prevenção, reparação, contenção e compensação dos danos materiais, ambientais e sociais resultantes do rompimento da barragem, assim como as baixas de ativos da Companhia.

Em 02 de março de 2016 a Samarco Mineração S.A, em conjunto com seus acionistas BHP Billiton Brasil Ltda. e Vale S.A, firmou Termo de Transação e Ajustamento de Conduta, no sentido de estabelecer os programas, medidas e ações para reparações e compensações socioambientais e socioeconômicas decorrentes do rompimento da barragem de Fundão. O termo prevê a constituição de uma fundação de direito privado para implementar todas as medidas, onde o prazo do acordo é de 15 anos, ou até que todas as obrigações sejam cumpridas.

A Samarco Mineração S.A faz menção à NBC TG 25 (R1) – Provisões, passivos e ativos contingentes, como base legal para as provisões lançadas no ano de 2015.

#### 4.2.1.2 Contingências

A Companhia é parte em outros processos para os quais a Administração, com base na avaliação de seus assessores legais, internos e externos, não constituiu provisão para contingências, uma vez que as expectativas de perda foram consideradas possíveis, sendo os principais:

Quadro 6- Contingências possíveis (em milhões de reais)

Descrição	Posição	2015	2014
Autos de infração referentes à suposta falta de recolhimento da CSLL nos anos-calendários de 2008, 2009 e 2010	O processo relativo ao período de 2008 obteve decisão favorável em 2ª instância administrativa e interposto recurso pela Fazenda. Processo relativo ao período de 2009 e 2010 com recurso da Companhia. Recursos julgados, aguardando redação dos acórdãos.	2.472.611	2.250.376
Autos de infração, relativos aos anos de 2000 a 2003, 2007 a 2010, por suposta apuração incorreta do IRPJ.	O processo relativo ao período de 2007 e 2008 obteve decisão favorável em 2ª instância administrativa. Recurso julgado, aguardando redação dos acórdãos. Processo relativo ao período de 2000 a 2003, encerrado na esfera administrativa aguardando intimação da decisão. Demais processos, relativos ao período de 2009 e 2010, recurso julgado e aguardando redação do acórdão.	1.859.773	1.844.826

(Continua) Quadro 6- Contingências possíveis (em milhões de reais)

Autos de infração lavrados pelo Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM) por alegado recolhimento a menor da Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM) e, paralelamente, ação judicial ajuizada pela Prefeitura Municipal de Mariana.	1 processo encerrado com sentença favorável à Samarco, 3 processos judiciais aguardando decisão em 1ª instância e 1 processo aguardando decisão de recurso administrativo.	945.809	886.766
Execuções fiscais relativas aos valores dos recolhidos a título de PIS apurados em base semestral nos períodos de setembro de 1989 a agosto de 1994.	1 processo aguardando decisão em 1ª instância judicial e 1 processo aguardando decisão em 2ª instância judicial.	21.182	20.548
Autos de infração relativos à exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos feitos aos seus segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados e Prêmio.	Aguardando decisão de recurso administrativo. Os processos com períodos até 2008 e não alcançados pela decadência foram inseridos no REFIS.	23.418	12.923
Glosa de compensação do saldo negativo de IRPJ e CSLL da extinta Usina Hidrelétrica Guilman-Amorim.	Aguardando decisão administrativa. Processo inserido no REFIS	7.681	7.124

(Continuação) Quadro 6- Contingências possíveis (em milhões de reais)

Glosa de comp. de créditos de PIS e COFINS do período de abril de 2006 a dezembro de 2007 e 2008 a 2010 com débitos de IRPJ de estimativa mensal apurada no mesmo período, entregando as PER/DCOMPs individualizadas por trimestre e origem de créditos (créditos de PIS e COFINS).	Processos aguardando decisão em recurso administrativa.	145.930	133.394
Autuações referentes à cobrança de ICMS nas operações de transferência de energia elétrica da PCH Muniz Freire.	3 processos judiciais com recursos da Samarco julgados procedentes. Aguardando admissibilidade dos Recursos da Fazenda. 1 processo judicial encerrado com decisão favorável a Samarco.	50.082	64.356
Execução fiscal e auto de infração emitido pela Prefeitura Municipal de Anchieta em que critica a área onde a planta industrial da Samarco está localizada em Ubu, que está sujeito ao imposto, também exigindo o imposto sobre a área para a qual o ITR é pago.	1 processo aguarda a decisão do tribunal judicial 1 e 1 processo aguarda a decisão administrativa.	77.790	66.371
Discussão judicial a respeito da legalidade da cobrança do ICMS sobre o direito de usar as linhas de transmissão de energia elétrica.	Processo encerrado. Houve a restituição do saldo do depósito judicial para a Samarco.	-	170.302

(Conclusão) Quadro 6- Contingências possíveis (em milhões de reais)

Processos Cíveis relacionados, sobretudo a indenizações a terceiros. De acordo com a opinião dos assessores jurídicos da Companhia, a probabilidade de perda desses litígios é possível.	Processos na esfera judicial em diversas fases processuais.	64.064	56.638
Processos trabalhistas relacionados, à aplicação de multas pelos órgãos de controle, além de reclamações trabalhistas ajuizadas por empregados próprios e de terceiros.	Processos na esfera judicial em diversas fases processuais.	56.344	40.335
Processos envolvendo riscos ambientais referentes aos Estados de Minas Gerais e Espírito Santo, no que se referem a autuações pelos órgãos de fiscalização	Processos na esfera judicial em diversas fases processuais.	62.893	55.453
Outros	-	100.106	92.807
		5.887.683	5.702.219

Fonte: Relatório Auditores Independentes p. 62, 2015.

No que diz respeito a contingências devido ao rompimento da barragem de Fundão, a companhia Samarco Mineração S.A divulgou nota explicativa onde a empresa foi citada em processos administrativos judiciais de natureza cível, ambientais e trabalhistas. Esses processos ajuizados por indivíduos, empresas privadas, organizações não governamentais e entidades públicas e governamentais buscam reparação, remediação e indenização para os impactos ambientais, sociais, destruição e perdas materiais e de vidas além de compensação aos municípios atingidos. Conforme definido no Termo de Transação e Ajustamento de Conduta, diversos desses processos foram abrangidos.

Essa nota explicativa divulgada em conjunto com as Demonstrações Financeiras, esclarece que até novos fatos se apresentarem e as incertezas mencionadas resolvidas, não é possível estimar ou mensurar de forma confiável quaisquer outros passivos decorrentes do acidente ambiental ou seus impactos nos desembolsos da Companhia Samarco Mineração S.A no que diz respeito a passivos contingentes.

Portanto, a Samarco Mineração S.A não registrou provisão para os passivos contingentes. Apenas com o decorrer do tempo e o desenvolvimento natural das discussões e maturidade dos processos, com novos acordos celebrados e/ou decisões judiciais, será possível entender a real proporção dos impactos e a exposição da Companhia. Tais itens podem ocasionar impactos significativos nos montantes provisionados e poderão resultar em novos ajustes das provisões atuais e/ou no reconhecimento inicial de novas provisões para desembolsos que atualmente não puderam ser previstos e/ou mensurados.

#### **4.2.2 Relatório dos auditores independentes**

No relatório emitido pelos auditores no ano de 2015, a empresa de auditoria externa PWC examinou as Demonstrações Financeiras individuais da Samarco Mineração S.A que compreendem o Balanço Patrimonial em 31 de dezembro de 2015 e as respectivas Demonstrações do Resultado, Demonstração do Resultado Abrangente, das Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa para o exercício findo nesta data, bem como as Demonstrações Financeiras consolidadas em 31 de dezembro de 2015 e as respectivas Demonstrações do Resultado, Demonstração do Resultado Abrangente, das Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa para o exercício findo nessa data, assim como o resultado das principais políticas contábeis e as demais notas explicativas.

A empresa PWC de auditoria externa salienta que a Administração da empresa é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações financeiras de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que a Samarco Mineração S.A determinou como

necessários para permitir a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorções relevantes, independente se causada por fraude ou erro.

Junior (2011) evidencia que o Relatório dos Auditores Independentes é o documento por meio do qual o auditor expressa sua opinião sobre as Demonstrações Contábeis auditadas. A opinião do auditor não representa sua opinião pessoal sobre a adequação ou não das Demonstrações Contábeis, mas sua adequação ou não em relação às normas estabelecidas para sua elaboração.

#### 4.2.2.1 Responsabilidade dos auditores independentes

Segundo divulgado pela empresa PWC no relatório dos auditores independentes, a responsabilidade dos auditores independentes é de expressar opinião sobre as demonstrações financeiras apresentadas com base no trabalho na auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. As normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelo auditor e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as Demonstrações Financeiras estão livres de distorção relevante.

De acordo com o relatório dos auditores independentes emitido pela empresa PWC, a auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e das divulgações apresentadas nas Demonstrações Financeiras. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas Demonstrações Financeiras, independente se causada por fraude ou por erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das Demonstrações Financeiras da companhia Samarco Mineração S.A para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia. A auditoria inclui também a avaliação da adequação das políticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela Administração, bem como a avaliação da apresentação das Demonstrações Financeiras tomadas em conjunto.

Assim, a PWC deu crédito que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar a opinião.

Conforme Crepaldi e Crepaldi (2016) a empresa auditada é responsável pela elaboração de diretrizes contábeis adequadas, pela manutenção dos ativos e pelo planejamento e sustentação do sistema de controle interno que possa assegurar, entre outras coisas, a apresentação adequada das Demonstrações Financeiras.

Assim, as alterações ocorridas nas Demonstrações Financeiras são de conhecimento e controle da empresa, o conhecimento que o auditor tem dessas transações é limitado àquele adquirido mediante os trabalhos de auditoria. Conseqüentemente, a forma e a qualidade de apresentação dos dados nas Demonstrações Financeiras é responsabilidade da empresa. O auditor deve fazer sugestões quanto à forma e ao conteúdo das Demonstrações Financeiras. Contudo, a responsabilidade do auditor limita-se à emissão do parecer sobre as demonstrações executadas (CREPALDI E CREPALDI, 2016).

#### 4.2.2.2 Opinião da auditoria

Conforme publicado no Relatório dos Auditores Independentes, a empresa PWC divulgou que em opinião formada, as demonstrações financeiras apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Samarco Mineração S.A e suas controladas em 31 de dezembro de 2015, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa, bem como o desempenho consolidado de suas operações e os seus fluxos de caixa consolidados para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Segundo NBC TA 200 (R1) (2016), o objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas Demonstrações Contábeis. Este objetivo é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as Demonstrações Contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de contabilidade. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião.

#### 4.2.2.3 Parágrafo de Ênfase

A empresa PWC destaca a nota explicativa de número 3 às demonstrações financeiras, que descreve os impactos do rompimento da barragem de Fundão, que compreendem:

- a) As premissas e as bases utilizadas pela Administração para a constituição da provisão relacionada à reparação dos danos causados pelo rompimento, bem como a estimativa das obrigações advindas desse fato. Essas premissas e bases foram determinadas com o suporte de consultores externos especializados contratados para tal fim. Os valores que serão efetivamente pagos pela Samarco Mineração S.A em relação ao rompimento da barragem poderão diferir daqueles ora estimados pela administração, em função da confirmação das proposições utilizadas e que dependem de diversos fatores que não estão exclusivamente sob o controle da Samarco Mineração S.A. Dessa forma, a provisão ora constituída está sujeita a incerteza significativa e os valores efetivos podem ser significativamente diferentes do que aqueles contabilizados em 31 de dezembro de 2015.
- b) Os processos administrativos e judiciais impetrados contra a Samarco Mineração S.A, até o momento da divulgação do relatório, bem como as investigações que vêm sendo conduzidas, tanto pelas autoridades competentes no Brasil quanto por consultor externo contratado pela Companhia e por seus acionistas. Embora os assuntos em disputa estejam parcialmente cobertos pelas provisões estimadas, nem sempre o valor das perdas, ou mesmo um intervalo estimado de perdas – prováveis e possíveis – podem ser presentemente estimados devido ao estágio inicial em que se encontram esses processos e investigações e a possíveis novos processos sobre os quais a Samarco Mineração S.A ainda não foi citada.

Parágrafo de ênfase deve ser emitido quando o auditor toma conhecimento de fatos que não representam discordância das práticas contábeis. Geralmente, são fatos que possam afetar a continuidade da empresa (JUNIOR, 2011).

Lins (2014) complementa que na hipótese de a auditoria externa detectar alguma incerteza em relação a fato relevante, cujo desfecho poderá afetar significativamente a posição patrimonial e financeira da Companhia, bem como o resultado das suas operações, o auditor deve adicionar um parágrafo de ênfase em seu parecer, após o parágrafo de opinião, fazendo referência à nota explicativa, que deve descrever de forma mais detalhada a natureza e quando possível o efeito da incerteza.

#### **4.2.3 Considerações da autora**

A presente pesquisa deteve-se à estudar e analisar a opinião e tratativa da auditoria em seu relatório com base nas demonstrações contábeis emitidas no ano de 2015 pela companhia Samarco Mineração S.A no que diz respeito à aplicação da NBC TG 25 (R1) (2014).

Após a análise, a autora da pesquisa pode verificar que no ano de 2015 a Companhia Samarco Mineração S.A buscou esclarecer todos os impactos do acidente ambiental em suas demonstrações contábeis. Porém acredita-se que a empresa, nas demonstrações financeiras do ano de 2014, não possuía provisão ou até mesmo passivo contingente divulgado que fosse suficiente compatível com as operações da Companhia.

Desta mesma forma, a empresa de auditoria PWC emitiu parecer sem ressalva no ano de 2014, em consequência de que, o que foi divulgado no que tange a aplicação da NBC TG (25) (R1), estava de acordo com os testes e trabalhos realizados pela empresa de auditoria.

## 5 CONCLUSÃO

A correta evidenciação de provisões e passivos contingentes é fundamental para uma imagem precisa da situação patrimonial de qualquer empresa e sua aplicação deve seguir os critérios da NBC TG 25 (R1) (2015). Este cenário se intensifica quando a empresa Samarco Mineração S.A registra o maior acidente ambiental brasileiro.

Neste contexto, a auditoria externa é de suma importância para que as Demonstrações Contábeis emitidas pela empresa possam ser confiáveis. O auditor deve observar se as provisões e passivos contingentes foram adequadamente contabilizados e divulgados, certificando-se de que nada foi omitido.

Diante do exposto, surgiu a curiosidade do estudo da interpretação da auditoria independente no relatório de auditoria da empresa Samarco Mineração S.A com base na aplicação da NBC TG 25 (R1) – Provisão, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (2014) nos anos de 2014 e 2015.

A presente pesquisa buscou os relatórios da auditoria externa dos dois anos em estudo da empresa Samarco Mineração S.A para coleta de dados e informações e posterior análise.

O objetivo principal do estudo foi a verificação da posição da auditoria independente na análise do relatório das Demonstrações Contábeis divulgado com data base 2014 e 2015, no que tange a aplicação da NBC TG 25 (R1) (2014).

Percebeu-se que a empresa Samarco Mineração S.A buscou a clara evidenciação das provisões e passivos contingentes nas Demonstrações Contábeis emitidas com data base de 2015, assim obedecendo a NBC TG 25 (R1) (2014) no que diz respeito ao reconhecimento dos mesmos.

Diante das Demonstrações Contábeis estudadas, pode-se verificar no que tange a divulgação das provisões que a Companhia Samarco Mineração S.A obedeceu a NBC TG 25 (R1) (2014) onde, para cada provisão deve-se divulgar o valor contábil no início e no fim do período, provisões adicionais, valores utilizados (baixados e incorridos), valores não utilizados revertidos e o aumento durante o período no valor descontado a valor presente proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer mudança na taxa de desconto.

No que diz respeito a divulgação dos passivos contingentes nas Demonstrações Contábeis do ano de 2015 a Companhia divulgou nota explicativa específica ao evento significativo do rompimento da barragem de rejeitos de Fundão além das demais contingências, onde respeitando a norma de somente divulgar as contingências que pode-se ter valor estimado de possível perda decorrente de evento passado.

A empresa de auditoria independente PWC que realizou auditoria nos dois anos estudados emitiu parecer sem ressalva nos anos de 2014 e 2015, onde na opinião dos auditores as Demonstrações Contábeis apresentam adequadamente a posição patrimonial da empresa em todos os aspectos relevantes. Esta opinião foi formada a partir de diversos testes feitos pelos auditores em seu trabalho.

A PWC utilizou parágrafo de ênfase no relatório emitido no ano de 2015 destacando a nota explicativa emitida pela Samarco Mineração S.A, onde a empresa descreve os impactos do acidente ambiental. A empresa de auditoria utilizou-se deste recurso pois observou que o fato ocorrido com a Companhia teve relevância para com a divulgação das Demonstrações Contábeis do ano de 2015 e consequentemente afetará os próximos anos da empresa.

Espera-se que este trabalho possa motivar futuros pesquisadores para realizar estudo mais aprofundado a respeito do tema abordado. Como recomendação para as próximas pesquisas, sugere-se o estudo dos relatórios de auditoria independente do ano de 2016 em conjunto com os anos de 2014 e 2015 como base para comparação da evolução das provisões e passivos contingentes.

## REFERÊNCIAS

ARPINI, Naiara (Ed.). **Lama no Rio Doce: desastre faz 7 meses no Dia do Meio Ambiente**: Samarco diz que melhora na qualidade da água do Rio Doce é visível. Ambientalistas alertam para respostas e dizem que tragédia ainda acontece. 2016. Disponível em: <<http://g1.globo.com/espírito-santo/desastre-ambiental-no-rio-doce/noticia/2016/06/lama-no-rio-doce-desastre-faz-7-meses-no-dia-do-meio-ambiente.html>>. Acesso em: 29 ago. 2016.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6 Ed. São Paulo: Atlas, 2012. [Minha Biblioteca]

BRASIL. Lei nº 6.474, de 15 de dezembro de 1976. **Lei da Sociedade Por Ações**. Brasília, 15 dez. 1976. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm)>. Acesso em: 28 nov. 2016.

BRASIL. Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998. **Lei de Crimes Ambientais**. Brasília, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9605.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9605.htm)>. Acesso em: 26 nov. 2016.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Lei 11.638/07**. Brasília, 28 dez. 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)>. Acesso em: 28 nov. 2016.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. **Lei 11.941/09**. Brasília, 27 mai. 2009. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm)>. Acesso em: 28 nov. 2016.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Deliberação CVM nº 594**, 2009. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/deli/deli594.html>>. Acesso em 20 ago. 2016

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**, 2009. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=56>>. Acesso em 20 ago. 2016

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Auditoria NBC TA 700- Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente Sobre as Demonstrações Contábeis**, 2009. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001231](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001231). Acesso em 28 nov. 2016

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade Geral NBC TG - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**, 2011. Disponível em:

[http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-](http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80)

[Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80](http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80). Acesso em 03 nov. 2016

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade Geral NBC TG 25 (R1) – Provisão, Passivos Contingentes e Ativos contingentes**, 2014. Disponível em:

[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2014/NBCTG25\(R1\)&arquivo=NBCTG25\(R1\).doc](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBCTG25(R1)&arquivo=NBCTG25(R1).doc). Acesso em 03 nov. 2016

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.180, 2009**.

Disponível em:

[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001180&arquivo=Res\\_1180.doc](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001180&arquivo=Res_1180.doc). Acesso em 03 nov. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade Geral NBC TG 26 (R4) – Apresentação das Demonstrações Contábeis**, 2016.

Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG26R4.pdf>. Acesso em 04 mar. 2017

CREPALDI, Silvio Aparecido e CREPALDI, Guilherme Simões. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2016

DIEHL, Astor Antônio e TATIM, Denise Carvaho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IBAMA. **Acidentes e Emergências Ambientais**. Disponível em:

<http://www.ibama.gov.br/acidentes-e-emergencias-ambientais>>. Acesso em: 26 nov. 2016.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**, 11ª edição. Atlas, 2015.

VitalSource Bookshelf Online.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades**. 2 Ed. São Paulo: Atlas, 2013. VitalSource Bookshelf Online

JESUS, Simone Silva de; SOUZA, Máira Melo de. **Impacto do reconhecimento dos passivos contingentes na situação econômica das empresas brasileiras auditadas pelas Big Four**. Revista de Contabilidade da Ufba, Salvador, Ba, v. 10, n. 2, p.43-63, maio 2016. Disponível em:

<https://portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/15287>>. Acesso em: 05 nov. 2016.

JUNIOR, José Hernandez Perez. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. 5 Ed. São Paulo: Atlas, 2012. [Minha Biblioteca].

LINS, Luiz dos Santos. **Auditoria: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa**. 3 Ed. São Paulo: Atlas, 2014

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 10 Ed. São Paulo: Atlas, 2013. VitalSource Bookshelf Online.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 3 Ed. São Paulo: Atlas, 2012. VitalSource Bookshelf Online.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**. 3 Ed. São Paulo: Atlas, 2015. VitalSource Bookshelf Online.

MONTOTO, Eugenio e LENZA, Pedro. **Contabilidade geral e análise de balanços esquematizado**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SUAVE, Ricardo et al. **Divulgação de Passivos Contingentes nas Empresas mais Líquidas da BM&FBOVESPA**. Revista da UNIFEBE, [S.l.], v. 1, n. 11, ago. 2013. Disponível em: <<http://periodicos.unifebe.edu.br/index.php/revistaeletronicadaunifebe/article/view/130>>. Acesso em: 05 nov. 2016

VIVIANI, Sueli; FERNANDES, Francisco Carlos. **Qualidade da Evidenciação de Passivos Contingentes Relacionados ao Risco Legal: um estudo em empresas petrolíferas brasileiras, estadunidenses e britânicas**. In: 38<sup>o</sup>. Encontro da ANPAD. 2014. Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro: RJ, 2014. Disponível em: [http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2014\\_EnANPAD\\_CON1083.pdf](http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2014_EnANPAD_CON1083.pdf). Acesso em 05 nov. 2016

YAMAMOTO, Marina Mitiyo, MALACRIDA, Mara Jane Contrera, PACCEZ, João Domiraci. **Fundamentos da Contabilidade - Nova Contabilidade no Contexto Global**. 1 Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. [Minha Biblioteca].

DURÃO, Mariana. **Empresa de barragem rompida é 10<sup>a</sup> maior exportadora do país**: Mineradora tem capacidade para produzir 30,5 milhões de toneladas anuais de pelotas. 2015. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/negocios/empresa-de-barragem-rompida-e-10a-maior-exportadora-do-pais/>>. Acesso em: 09 mar. 2017

OLIVEIRA, Noelle. **Desastre em Mariana é o maior acidente mundial com barragens em 100 anos**. 2016. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2016-01/desastre-em-mariana-e-o-maior-acidente-mundial-com-barragens-em-100-anos>>. Acesso em: 09 mar. 2017.

BRASIL. PORTAL BRASIL. . **Entenda o acidente de Mariana e suas consequências para o meio ambiente**. 2015. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/meio-ambiente/2015/12/entenda-o-acidente-de-mariana-e-suas-consequencias-para-o-meio-ambiente>>. Acesso em: 09 mar. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Auditoria NBC TA 200 (R1) – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria**, 2016. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf). Acesso em 27 abr. 2017