

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTROLADORIA

**A APLICAÇÃO DO CPC 25 EM UM CONTEXTO DE RELEVANTE SINISTRO
AMBIENTAL – UM ESTUDO DE CASO DA SAMARCO MINERAÇÃO.**

BÁRBARA LUIZA BARBOSA DE TOLEDO

Juiz de Fora

2016

BÁRBARA LUIZA BARBOSA DE TOLEDO

**A APLICAÇÃO DO CPC 25 EM UM CONTEXTO DE RELEVANTE SINISTRO
AMBIENTAL – UM ESTUDO DE CASO DA SAMARCO MINERAÇÃO.**

Trabalho de conclusão de curso apresentado pela acadêmica Bárbara Luiza Barbosa de Toledo ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Me. Luciano Pinheiro de Sá

Juiz de Fora

FACC/UFJF

2016

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por ser luz e força em minha vida. Aos meus amados pais, Luiz e Tânia, por serem inspiração em sempre ser melhor. À minha avó Filomena, por todo ensinamento e amor. Ao Daniel, por todo carinho, companheirismo e paciência.

Agradeço ao meu orientador, professor e coordenador do curso, Luciano, por toda a dedicação, paciência, e ensinamentos nesta jornada. E a todos os professores por me conceder o bem mais precioso: sabedoria.

Agradeço também aos meus amigos pelo companheirismo, apoio e incentivo durante esses anos. Enfim, agradeço a todos que de alguma forma contribuíram para que eu chegasse até aqui.



UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Termo de Declaração de Autenticidade de Autoria

Declaro, sob as penas da lei e para os devidos fins, junto à Universidade Federal de Juiz de Fora, que meu Trabalho de Conclusão de Curso é original, de minha única e exclusiva autoria e não se trata de cópia integral ou parcial de textos e trabalhos de autoria de outrem, seja em formato de papel, eletrônico, digital, audiovisual ou qualquer outro meio.

Declaro ainda ter total conhecimento e compreensão do que é considerado plágio, não apenas a cópia integral do trabalho, mas também parte dele, inclusive de artigos e/ou parágrafos, sem citação do autor ou de sua fonte. Declaro por fim, ter total conhecimento e compreensão das punições decorrentes da prática de plágio, através das sanções civis previstas na lei do direito autoral¹ e criminais previstas no Código Penal², além das cominações administrativas e acadêmicas que poderão resultar em reprovação no Trabalho de Conclusão de Curso.

Juiz de Fora, 20 de dezembro de 2016.


BÁRBARA LUIZÁ BARBOSA DE TOLEDO

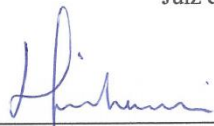
¹ LEI Nº 9.610, DE 19 DE FEVEREIRO DE 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências.

² Art. 184. Violar direitos de autor e os que lhe são conexos: Pena - detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano ou multa.

**ATA DE DEFESA DO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Aos 20 dia do mês de dezembro de 2016, nas dependências da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal de Juiz de Fora, reuniu-se a banca examinadora formada pelos professores abaixo assinados para examinar o Trabalho de Conclusão de Curso de **BÁRBARA LUIZA BARBOSA DE TOLEDO**, discente regularmente matriculada no Bacharelado em Ciências Contábeis sob o número 201277005, intitulado **A aplicação do CPC 25 em um contexto de relevante sinistro ambiental – um estudo de caso da Samarco Mineração**. Após a apresentação e consequente deliberação, a banca examinadora se reuniu em sessão fechada, considerando a discente **APROVADA**. Tal conceito deverá ser lançado em seu histórico escolar quando da entrega da versão definitiva do trabalho, impressa e em meio digital.

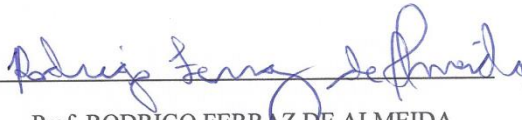
Juiz de Fora, 20 de dezembro de 2016.



Prof. LUCIANO PINHEIRO DE SÁ



Prof. GISELE DE SOUZA CASTRO VIEIRA.



Prof. RODRIGO FERRAZ DE ALMEIDA



**Termo de Autorização para publicação de trabalhos acadêmicos em formato eletrônico no
Repositório Institucional Digital da Produção Científica e Intelectual da UFJF**

- 1. Identificação da material bibliográfico:** () Tese () Dissertação
(X) TCC graduação () TCC Especialização

2. Identificação da Tese ou Dissertação

Autor: Barbara Luiza Barbara de Toledo
 Matrícula: 201277005 CPF: 121.283.366-00 Telefone fixo 32 3225-3173
 Telefone celular: 32 93308 5541 E-mail: barbaratolledo@ufjf@hotmail.com
 Nome do orientador: Luciano Pinheiro de Sá
 Título do trabalho: A aplicação do CPC 15 em um contexto de relevante dano ambiental - um estudo de caso da Somação mineração
 Co-orientador: _____
 Membros da Banca: Giseli de Souza Castro Vieira e Rodrigo Ferraz de Almeida

Pós Graduação Stricto Sensu (Mestrado e Doutorado)

Programa: _____ Curso: _____
 Área do Conhecimento: _____ Palavras-chave: _____
 Data da defesa: ___/___/___

Pós-graduação Lato Sensu (especialização)

Curso de Pós-Graduação: _____
 Área do Conhecimento: _____ Palavras-chave: _____
 Data da defesa: ___/___/___

Graduação

Curso: Finanças Contábeis Data da defesa: 10/12/16
 Área do Conhecimento: _____
 Palavras-chave: _____

3. Agência (s) de fomento (se houver): _____**4. Licença de uso**

Na qualidade de titular dos direitos de autor do conteúdo supracitado, autorizo o Centro de Difusão do Conhecimento da Universidade Federal de Juiz de Fora a disponibilizar a obra no Repositório Institucional gratuitamente, de acordo com a licença pública **Creative Commons** Licença 4.0 Internacional por mim declarada sob as seguintes condições.

Permite uso comercial de sua obra? () Sim () não

Permitir alterações em sua obra? () sim () não, desde que outros compartilhem pela mesma licença () não

A obra continua protegida por Direitos Autorais e/ou por outras leis aplicáveis. Qualquer uso da obra que não o autorizado sob esta licença ou pela legislação autoral é proibido.

4. Informação de acesso ao documento:

Liberação para publicação: () Total () Parcial

A restrição (parcial ou total) poderá ser mantida por até um ano a partir da data de autorização da publicação. A extensão deste prazo suscita justificativa junto à PROPP ou PROGRAD. Em caso de publicação parcial, o embargo será de 12 meses. Especifique o (s) arquivo(s) capítulo(s) restritos:

Declaração de distribuição não-exclusiva

O referido autor:

a) Declara que o documento entregue é seu trabalho original e que detém o direito de conceder os direitos contidos nesta licença. Declara também que a entrega do documento não infringe, tanto quanto lhe é possível saber, os direitos de qualquer pessoa ou entidade.

b) Se o documento entregue contém material do qual não detém os direitos de autor, declara que obteve autorização do detentor dos direitos de autor para conceder à Universidade Federal de Juiz de Fora os direitos requeridos por esta licença e que esse material, cujos direitos são de terceiros, está claramente identificado e reconhecido no texto ou conteúdos do documento entregue.

c) Se o documento entregue é baseado em trabalho financiado ou apoiado por outra instituição que não a UFJF, declara que cumpriu quaisquer obrigações exigidas pelo contrato ou acordo.

Assinatura do autor Barbara Toledo

Data 10/12/16

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Finalidade da informação contábil	17
Figura 2 - Etapas para a execução da gestão ambiental	28
Figura 3 - Relação das multas à empresa Samarco	36
Figura 4 - Provisões Diversas - Samarco	37
Figura 5 - Provisões incorridas oriundas do rompimento da barragem de Fundão.....	38
Figura 6 - Impactos contábeis do investimento na Samarco nas demonstrações da Vale.....	40
Figura 7 - Movimentação das provisões no terceiro trimestre de 2016.	41
Figura 8 - Movimentação de provisões da empresa BHP com relação ao rompimento da barragem...	42

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Características qualitativas da informação contábil	18
Tabela 2 – Comparação: Gerenciamento dos resultados contábeis e aspectos contábeis	19
Tabela 3 - Significado e objetivo dos órgãos emissores de normas contábeis	21
Tabela 4 - Correspondências entre CPC 25 e IAS 37	23
Tabela 5 - Classificação de Passivo Circulante e Não Circulante.....	25
Tabela 6 - Benefícios da Gestão Ambiental.....	29
Tabela 7 – Sete principais Leis Ambientais brasileiras.....	31

LISTA E ANEXOS

ANEXO 1- Check List de verificação do CPC 25.....	51
--	-----------

LISTA DE SIGLAS E ABREVIACÕES

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM – Comitê de Valores Mobiliários

GR – Gerenciamento de Resultados

IAS – *International Accounting Standards*

IASB – *International Accounting Standards Board*

IBAMA – Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis

INBS – Instituto Brasileiro de Sustentabilidade

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

PME – Pequenas e Médias Empresas

PNMA – Política Nacional do Meio Ambiente

SFAS – *Statement of Financial Accounting Standards*

SISNAMA – Sistema Nacional do Meio Ambiente

Resumo

Esta pesquisa analisa as empresas Samarco, Vale e BHP Billinton no que exige o CPC 25 (2009) quanto ao reconhecimento, mensuração e divulgação das provisões e passivos contingentes, particularmente no que tange ao rompimento da barragem de Fundão. Para desenvolvimento do estudo foram analisadas as demonstrações financeiras das empresas através de um *check list* adaptado, tendo como base o CPC 25 e um questionário de verificação da KPMG. As demonstrações financeiras analisadas foram as divulgadas depois do fato, sendo essas: as demonstrações do último trimestre de 2015 da Samarco e Vale, as demonstrações dos dois primeiros trimestres de 2016 da Vale e BHP e a demonstração do terceiro trimestre de 2016 da Vale. Os resultados da pesquisa demonstram que as empresas atendem a maioria dos pontos tratados no *check list*, não contemplando a totalidade do CPC 25, além de ser possível observar qual das companhias divulgam em maior parte o fato tratado na pesquisa.

Palavras chave: CPC 25, Provisões, Passivos Contingentes, Rompimento da barragem de Fundão.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	12
1.1.	OBJETIVOS	13
1.1.1.	Objetivo Geral	13
1.1.2.	Objetivos específicos.....	13
1.2.	JUSTIFICATIVA.....	13
1.3.	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	14
2.	REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1.	O OBJETIVO E OBJETO DA CONTABILIDADE	15
2.2.	IMPORTÂNCIA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL: BREVES CONCEITOS.....	16
2.2.1.	Gerenciamento de Resultados	19
2.3.	NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE	21
2.3.1.	CPC 25 e IAS 37	23
2.3.2.	Passivo.....	24
2.3.3.	Passivo Contingente	25
2.3.4.	Provisão.....	26
2.3.5.	Reconhecimento, mensuração e divulgação de acordo com o CPC 25.....	27
2.4.	GESTÃO E CONTABILIDADE AMBIENTAL	28
2.4.1.	Órgãos reguladores e a legislação ambiental	30
3.	METODOLOGIA	33
4.	DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	35
4.1.	Contextualização do tema	35
4.2.	Samarco.....	36
4.3.	Vale	39
4.3.	BHP Billinton.....	41
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	44
	Referências Bibliográficas	47

1. INTRODUÇÃO

A preocupação em preservar o meio ambiente tem se tornado cada vez mais comum entre as organizações empresariais seja por questões estratégicas de negócios ou por condições normativas dos locais em que atuam. É um processo crescente a preocupação da sociedade em obtenção de produtos e serviços oriundos de formas sustentáveis. Neste sentido Atademo (2014) diz que o conceito de sustentabilidade tem sido interpretado de forma errada durante muito tempo, e que atualmente esta ideia se divide em três pilares: social, econômico e ambiental. O autor complementa dizendo que para uma organização se desenvolver de forma sustentável, ela deve atuar de forma que esses pilares coexistam e interajam entre si.

Um dos casos mais recentes de importante sinistro ambiental no Brasil é o rompimento da barragem de Fundão, em Mariana (MG) sendo referenciado, de acordo com o IBAMA, como um dos maiores sinistros ambientais da história do país. Estima-se que 34 milhões de metros cúbicos de rejeitos vazaram de uma barragem de responsabilidade da Samarco Mineração. Esta organização é uma empresa brasileira de mineração, de capital fechado, controlada em partes iguais por duas grandes empresas: BHP Billiton e Vale S.A. Desde o final do ano de 2015 a empresa tem passado por momentos delicados, após o grande dano causado ao meio ambiente. Até o momento atual a empresa ainda está sujeita a responder pelo ocorrido e sofrer infrações inesperadas, afetando diretamente no resultado da companhia e de suas controladoras em valores e prazos inestimados.

A pressão exercida pelo mercado consumidor e os órgãos normativos sobre as empresas no que se refere ao meio ambiente tem sido incorporada na tomada de decisões estratégicas, pois se as empresas inviabilizam o seu meio, conseqüentemente elas inviabilizam a sua própria atividade, e isso pode afetar diretamente em seus resultados.

A contabilidade tem um papel fundamental na relação de uma organização com a sociedade em que está inserida compilando, registrando e divulgando informações relevantes para suportar a tomada de decisão. Como ciência social aplicada que visa captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer entidade, seja ela pública ou privada, com a finalidade de lucro ou não (IUDICIBUS, 2010), de forma a fornecer informações relevantes na tomada de decisão de seus principais usuários. Em um contexto de tamanha relevância, a contabilidade empresarial precisa se esforçar para tratar de forma adequada um número enorme de informações que um fato de tamanha magnitude, como ocorrido com a Samarco, pode gerar.

De acordo com o exposto, elegeu-se para o presente estudo tal questionamento: Como as empresas Samarco, Vale e BHP Billinton têm tratado as exigências do CPC 25 em suas demonstrações contábeis no que se refere as provisões e passivos contingentes relacionados ao sinistro ambiental ocorrido?

1.1. OBJETIVOS

1.1.1. Objetivo Geral

Para atender ao problema proposto, vale ressaltar que o presente trabalho tem como principal objetivo o de analisar o tratamento da mensuração, reconhecimento e divulgações das provisões e dos passivos contingentes referentes ao rompimento da barragem de Fundão descritos nas demonstrações contábeis da Samarco Mineração, Vale S.A e BHP. Como referência para a análise foram utilizados os parâmetros do Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Para atingir tal objetivo são utilizadas as demonstrações anuais e informações trimestrais das três entidades envolvidas no contexto do sinistro ambiental, Samarco, Vale e BHP. Além dos relatórios financeiros dessas empresas, serão utilizadas notícias sobre o fato, para uma melhor contextualização.

1.1.2. Objetivos específicos

Ademais, tem-se como objetivos específicos para esse estudo: apresentar as bases conceituais e normativas que norteiam o estudo, sendo elas o reconhecimento, mensuração e divulgação de acordo com o CPC 25; diferenciar as provisões e passivos contingentes referentes ao rompimento da barragem de Fundão das demais provisões e passivos contingentes da empresa; analisar demonstrações financeiras e notas explicativas; verificar o nível de divulgação e compreensibilidade dos relatórios contábeis das entidades.

1.2. JUSTIFICATIVA

A pesquisa justifica-se em investigar se as envolvidas no rompimento da barragem estão divulgando suas informações conforme rege a norma, ou seja, se essas estão cumprindo o que é exigido no Pronunciamento Técnico CPC 25 ao tratar do rompimento da

barragem de Fundão. A partir de um único fato, rompimento da barragem, o sucesso deste trabalho poderá permitir a percepção do tratamento contábil empreendido por cada uma dessas empresas nos níveis de reconhecimento, mensuração e divulgação das provisões e passivos contingentes.

1.3. DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa está dividida da seguinte maneira: no primeiro capítulo é feita a introdução do trabalho, no segundo capítulo é tratada das bases conceituais necessárias ao desenvolvimento do trabalho, no terceiro capítulo são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados para o levantamento dos dados de pesquisa e seu desenvolvimento, no quarto capítulo estão descritos os resultados após análise dos dados e por fim, no último capítulo, é feita uma consideração final de pesquisa, sendo indicado um ponto para continuidade da mesma.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. O OBJETIVO E OBJETO DA CONTABILIDADE

Há indícios de que a Ciência Contábil surgiu com o advento da civilização. Com a humanidade cada vez mais sedentária e a descoberta da capacidade do homem em estocar bens, surgiu a necessidade de controle desses (Padoveze, 2009). De acordo com Tinoco (2011), a contabilidade foi empreendida por ingleses, alemães e franceses no século XVIII e XIX, onde a Revolução Industrial abriu novos horizontes para a humanidade. Neste sentido, a Contabilidade se tornou uma ferramenta que pudesse atender aos interesses decisórios de seus usuários devido a complexidade dos empreendimentos que demandavam investimentos em capitais e informações. Hendriksen e Van Breda (1999) relacionam o início da profissão com a Revolução Industrial, onde começaram a surgir especialistas em contabilidade.

Para Padoveze (2009), o objetivo da contabilidade é o controle de um patrimônio, sendo este feito através de coleta, armazenamento e processamento das informações originadas dos fatos que alteram essa massa patrimonial. Portanto, o autor conclui que a Contabilidade pode ser definida como o sistema de informação que controla o patrimônio de uma entidade.

Conforme Iudícibus (2010, p. 10), “a Contabilidade é um conjunto integrado de conceitos e normas para fornecer informações que devam ser moldadas às finalidades para as quais se destinam”. Na mesma linha de pensamento, Marion (2009, p. 26) aponta a contabilidade como “o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa”. A contabilidade não deve ser apenas para atender as exigências do governo, mas também para auxiliar aos usuários da informação contábil a tomarem decisão (Marion, 2009).

Iudícibus (2010) diz que o grande objetivo da contabilidade é o de prover seus usuários em geral com o máximo possível de informações sobre o patrimônio de uma entidade e suas mutações, havendo várias maneiras de relatar.

A Resolução CFC n. 774/94 define o objetivo da contabilidade como sendo:

O objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Já sob a ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada, busca

prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios.

Esta resolução (774/94) define ainda o Patrimônio como objeto da contabilidade, como trata o seguinte parágrafo:

O objeto delimita o campo de abrangência de uma ciência. Na Contabilidade, o objeto é sempre o PATRIMÔNIO de uma Entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e de obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente da sua finalidade, que pode, ou não, incluir o lucro. O essencial é que o patrimônio disponha de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes, o que significa que a Entidade dele pode dispor livremente, claro que nos limites estabelecidos pela ordem jurídica e, sob certo aspecto, da racionalidade econômica e administrativa.

Franco (1997, p.19) destaca que o objeto da Contabilidade:

É o patrimônio e seu campo de aplicação o das entidades econômico-administrativas, assim chamadas aquelas que para atingirem seu objetivo, seja ele econômico ou social, utilizam bens patrimoniais e necessitam de um órgão administrativo que pratica os atos de natureza econômica e financeira necessária a seus fins.

A correta apresentação do patrimônio é a uma das preocupações da contabilidade trazendo elementos importantes para as características da informação contábil. Um conjunto de elementos que se conectam com a produção dessa informação é importante, como observado na breve contextualização apresentada nesta seção.

2.2. IMPORTÂNCIA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL: BREVES CONCEITOS

O conceito que se tem de informação é vago e intuitivo. A informação é solicitada quando uma pergunta é feita, é absorvida quando observamos ao nosso redor como um todo, onde há a troca contínua de informação. No dicionário Aurélio (2016), informação significa ato ou efeito de informar; notícia (dada ou recebida); indagação; e, esclarecimento dando sobre os méritos ou estado de outrem.

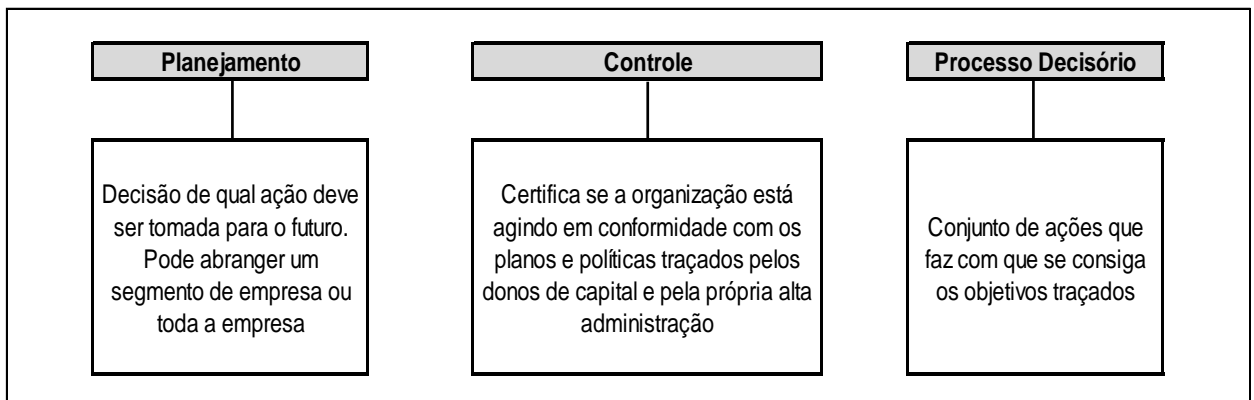
Para Le Coadic (2004), a informação é um conhecimento inscrito sob forma escrita, oral ou audiovisual. Esta seção apresenta os conceitos necessários para o entendimento da importância da informação no âmbito empresarial, visto que essa é um meio de comunicação entre seus usuários.

Diversos são os conceitos apresentados para sistema de informação. Um deles pode ser definido por Moscové, Simkin e Bagranoff (2002, p. 23) sendo “um sistema de informações é um conjunto de subsistemas interrelacionados que funcionam em conjunto para coletar, processar, armazenar, transformar e distribuir informações para fins de planejamento, tomada de decisões e controle”.

Conforme Tinoco e Kraemer (2011), a contabilidade é o principal sistema de informação das entidades, cujo objetivo central é o de prover informações a seus usuários para que estes possam tomar decisões adequadas, que sejam úteis e que contribuam para seus interesses pessoais o uso dessa informação.

Iudícibus et al (2010) define três finalidades para as quais se usa a informação contábil: Finalidade de planejamento, Controle e de auxílio no processo decisório. Pode-se observar a definição de cada uma dessas na Figura 1.

Figura 1- Finalidade da informação contábil



Fonte: Iudícibus, 2010 (adaptado pela autora).

Os usuários externos à entidade são, principalmente, os credores e os investidores, sendo eles o elo entre a entidade e seus interessados, fornecendo-lhes informações sobre as variações do patrimônio e seu atual estado. Além desses, também são interessados na informação da entidade os empregados, o governo e outros (IUDÍCIBUS, 2010, p.6).

O pronunciamento contábil CPC 00 - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro define que as demonstrações contábeis elaboradas conforme este pronunciamento fornecem informações úteis na tomada e decisão e avaliação pelos usuários em geral.

Conforme o pronunciamento, as demonstrações contábeis elaboradas com o intuito de satisfazer o que está descrito acima devem satisfazer as necessidades comuns de

seus usuários, pois eles utilizam as demonstrações para tomar decisões econômicas como decidir quando comprar, manter ou vender instrumentos patrimoniais; avaliar a administração da entidade quanto à responsabilidade que lhe tenha sido conferida e quanto à qualidade de seu desempenho e de sua prestação de contas; entre outros.

Este pronunciamento prega que para ser útil, a informação contábil deve ser relevante e fidedigna ao que se propõe representar, sendo esta melhorada se puder ser comparável, tempestiva e livre de erros. Para isso, a organização deve montar as informações contábeis baseando-se nas características qualitativas da informação contábeis, apresentada na Tabela 1.

Tabela 1 – Características qualitativas da informação contábil

CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	
COMPREENSIBILIDADE	Auxilia o usuário a compreender a informação contábil, sendo necessário possuir um nível mínimo de conhecimento para interpretar e utilizar tal informação em seu processo decisório.
RELEVÂNCIA	Capacidade que a informação tem de "fazer diferença" numa decisão.
MATERIALIDADE	É considerada como uma restrição à relevância das informações a serem evidenciadas. A relevância da informação também está na sua materialidade, não só com relação ao seu tamanho, mas ao papel que tal item pode representar.
REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA	Atributo que faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize como base de decisões.
ESSÊNCIA SOBRE A FORMA	A informação deve representar fielmente as transações e eventos que se propõe a evidenciar, para isso é necessário que tais transações e eventos sejam contabilizados e relatados de acordo com sua essência econômica, e não apenas com sua forma legal.
PRUDÊNCIA	Ocorre diante de algumas situações de incertezas, onde a contabilidade deve fazer o uso de estimativas. Para isso deve-se ter cautela em não superestimar ou subestimar os ativos ou receitas e passivos e despesas, respectivamente.

CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

INTEGRALIDADE	Para ser confiável, a informação deve ser completa, dentro dos limites de materialidade e custo.
COMPARABILIDADE	Possibilita ao usuário a comparação da informação contábil.
TEMPESTIVIDADE	A informação deve ser fornecida em tempo hábil

Fonte: CPC 00 (Adaptado pela autora).

2.2.1. Gerenciamento de Resultados

O gerenciamento de resultados é um dos problemas relacionados à piora da qualidade existente nos relatórios financeiros. Conforme citado por Joia e Nakao (2014 p. 25 apud Healy, 1985) os gestores têm incentivos para organizar as informações de forma com que ele obtenha um ganho. Estes podem “manipular” sua escolhas contábeis para elevar sua meta, atingindo, desta forma, o seu bônus. Os autores complementam dizendo que:

Estas manipulações e escolhas contábeis são definidas na literatura como gerenciamento de resultado (GR), que acontece quando as informações contábeis não representam a realidade e isto pode influenciar a tomada de decisão dos usuários da informação de forma errada (Joia e Nakao, 2014, p. 25 apud Healy, 1985).

No mesmo sentido Marques (2014, p.5) diz que o “GR é uma forma de manipulação contábil por parte dos administradores com o objetivo de atender as necessidades da empresa, dos acionistas ou próprias.”

Martinez (2001) diz que é fundamental entender que gerenciar resultados contábeis não significa fraudar resultados, mas sim realizar escolhas não em função do que dita a realidade concreta dos negócios, mas em função de outros incentivos, que levam a reproduzir um resultado distinto. A Tabela 2 procura demonstrar a diferença entre gerenciamento de resultados e fraude contábil.

Tabela 2 – Comparação: Gerenciamento dos resultados contábeis e aspectos contábeis

Decisões contábeis “Puras”	Decisões com impacto no fluxo de caixa
“Gerenciamento” dos resultados contábeis	

<p>De acordo com as Normas/Princípios Contábeis</p> <p>Contabilidade “Conservadora”</p> <p>a) Reconhecimento muito elevado de provisões;</p> <p>b) Aceleração das despesas de depreciação;</p> <p>c) Reconhecimento de receitas apenas quando da cobrança.</p>	<p>Práticas Aceitáveis</p> <p>Visando Reduzir o Fluxo de Caixa Líquido</p> <p>a) Retardar vendas;</p> <p>b) Acelerar gastos associados à propaganda e publicidade, treinamento e P&D;</p> <p>c) Aumentar despesas de natureza não operacional (Banquetes, Bingos, Doações).</p>
<p>Contabilidade “Agressiva”</p> <p>a) Evitar ou reduzir reconhecimento de provisões;</p> <p>b) Reduzir as cotas de depreciação e amortização;</p> <p>c) Reconhecimento de receitas durante a produção.</p>	<p>Visando Aumentar o Fluxo de Caixa Líquido</p> <p>a) Antecipar ou acelerar as vendas;</p> <p>b) Adiar a realização de despesas necessárias de propaganda e publicidade, treinamento ou P&D;</p> <p>c) Aumentar receitas não operacionais pela venda de Ativos da empresa</p>
<p>Contabilidade Fraudulenta e Práticas Inaceitáveis</p>	
<p>Que violam as Normas/Princípios Contábeis</p> <p>a) Registrar vendas fictícias;</p> <p>b) Antecipar (documentalmente) a data de realização das vendas;</p> <p>c) Superestimar o estoque pelo registro de inventário fictício.</p>	<p>Práticas Inaceitáveis</p> <p>a) Receber e não efetuar a entrega do produto;</p> <p>b) Não cumprir com os compromissos financeiros;</p> <p>c) Não pagar tributos lançados.</p>

Fonte: Martinez (2001, p;14) apud Dechow e Skinner (2000)

No sentido oposto, Holanda e Coelho discorrem que:

A qualidade da informação contábil pode ser detectada por meio da investigação de práticas de gerenciamento de resultados; a associação entre os dois é inversa, ou seja, uma maior qualidade da informação contábil está associada a uma menor prática de gerenciamento de resultados (Holanda e Coelho, 2016, p.3, apud Barth, Landsman e Lang, 2008).

Uma maior participação de investidores institucionais com um maior número de acionistas com participação relevante e uma maior proporção de ações em circulação pode colaborar diretamente para uma melhor qualidade da informação contábil e, conseqüentemente, um menor nível de gerenciamento de resultados (Holanda e Coelho, 2016, apud JALIL; RAHMAN, 2010).

2.3. NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

Como foi possível observar nas seções anteriores, a contabilidade é o meio mais detalhado para registrar os fatos econômicos e financeiros de uma entidade, podendo adquirir uma noção da real situação da organização, auxiliando assim na tomada de decisão. Temos como principais órgãos internacionais e nacionais, emissores de normas contábeis o IASB, CPC, CFC e CVM. A Tabela 3 sintetiza esses órgãos, trazendo seus objetivos.

Tabela 3 - Significado e objetivo dos órgãos emissores de normas contábeis

	O ORGÃO	OBJETIVO
IASB	Órgão independente emissor de normas contábeis.	Desenvolver um conjunto único de normas de contabilidade de alta qualidade, compreensíveis, exequíveis e aceitáveis globalmente.
CPC	O CPC foi idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades: ABRASCA; APIMEC NACIONAL; BOVESPA; Conselho Federal de Contabilidade; FIPECAFI; e IBRACON	Criado pela Resolução CFC nº 1.055/05, o CPC tem como objetivo "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais".
CFC	O CFC é uma Autarquia Especial Corporativa dotada de personalidade jurídica de direito público. Criado e regido por legislação específica, o Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946.	Tem, dentre outras finalidades, a de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos CRCs;
CVM	A CVM é uma entidade autárquica em regime especial, vinculada ao Ministério da Fazenda, com personalidade jurídica e patrimônio próprios, dotada de autoridade administrativa independente, ausência de subordinação hierárquica, mandato fixo e estabilidade de seus dirigentes, e autonomia financeira e orçamentária.	A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) foi criada em 07/12/1976 pela Lei 6.385/76, com o objetivo de fiscalizar, normatizar, disciplinar e desenvolver o mercado de valores mobiliários no Brasil.

Fonte: IAS, CPC, CFC e CVM (Elaborado pela autora).

De acordo com os órgãos da Fundação IFRS e IASB, eles têm como objetivo desenvolver um conjunto de normas para que as demonstrações contábeis sejam de alta

qualidade, compreensível, executável, aceita globalmente e baseada em princípios bem definidos.

O ponto de partida para a aderência do IFRS foi na União Europeia (UE) em 2002 que determinou que suas companhias de capital aberto deveriam aplicar o IFRS em suas demonstrações financeiras consolidadas a partir do ano de 2005 (PWC, 2010).

Devido à necessidade de padronizar as normas contábeis, as normas brasileiras de contabilidade foram convergidas para as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB (Perez Junior, 2012). Cella et. al (2011) comenta que o início da internacionalização da contabilidade no Brasil aconteceu em meados de 2006, onde órgãos reguladores, agências e representantes do mercado acompanharam o processo de introdução das Normas Internacionais de Contabilidade.

De acordo com Perez Junior (2012) o processo de convergência foi legalizado pelas Leis números 11.638/07 e 11.941/09, onde os dispositivos da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) e da Lei nº 6.385/76 (CVM) foram alterados e revogados, se estendendo às sociedades de grande porte. Cunha et. al (2015, p. 19-35) contribui dizendo que a Lei número 11.638/07 “eliminou obstáculos que dificultavam que as companhias brasileiras participassem do mercado internacional e, com isso, impulsionou a atração de capital estrangeiro e investimentos para o país”.

Para colaborar com esse processo de convergência das normas contábeis foi criado o CPC, órgão responsável por emitir normas correspondentes às emitidas pelo IASB. (Iudícibus, et al, 2010, p. 11) menciona que:

Em 2005, juntaram-se representantes dos preparadores de demonstrações contábeis, de contadores, dos auditores independentes, da academia, dos usuários das informações contábeis, dos órgãos reguladores contábeis principais do Brasil, do Ministério da Fazenda e seu órgão responsável pela tributação e de outros interessados e constituíram o CPC.

O autor afirma ainda que a função desse comitê é produzir Pronunciamentos, Intepretações e Orientações a partir das normas advindas do IASB, que é o órgão internacional responsável pelo processo de convergência de mais de cem países, a começar por aqueles da União Europeia. No portal do CPC existem publicados 46 pronunciamentos, além do CPC PME, que são os pronunciamentos que atendem as pequenas e médias empresas.

2.3.1. CPC 25 e IAS 37

O CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes – que foi emitido em 29/04/2009 e corresponde ao IAS 37 – *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. É possível observar a correspondência entre os pronunciamentos como demonstrado na Tabela 4. Escolheu-se, de forma aleatória, itens dos dois pronunciamentos para comparação.

Tabela 4 - Correspondências entre CPC 25 e IAS 37

CPC 25	IAS 37
Alcance/Scope	
1. Este Pronunciamento Técnico deve ser aplicado por todas as entidades na contabilização de provisões, e de passivos e ativos contingentes, exceto: (a) os que resultem de contratos a executar, a menos que o contrato seja oneroso; e (b) os cobertos por outro Pronunciamento Técnico.	1 This Standard shall be applied by all entities in accounting for provisions, contingent liabilities and contingent assets, except: (a) those resulting from executory contracts, except where the contract is onerous; and (b) [deleted] (c) those covered by another Standard
Definições/Definitions	
12. Em sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas quanto ao seu prazo ou valor. Porém, neste Pronunciamento Técnico o termo “contingente” é usado para passivos e ativos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade. Adicionalmente, o termo passivo contingente é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.	12 In a general sense, all provisions are contingent because they are uncertain in timing or amount. However, within this Standard the term ‘contingent’ is used for liabilities and assets that are not recognised because their existence will be confirmed only by the occurrence or non-occurrence of one or more uncertain future events not wholly within the control of the entity. In addition, the term ‘contingent liability’ is used for liabilities that do not meet the recognition criteria
Reconhecimento/Recognition	
34. O ativo contingente é divulgado, como exigido pelo item 89, quando for provável a entrada de benefícios econômicos. passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.	34 A contingent asset is disclosed, as required by paragraph 89, where an inflow of economic benefits is probable.
Mensuração/Measurement	
36. O valor reconhecido como provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço.	36 The amount recognised as a provision shall be the best estimate of the expenditure required to settle the present obligation at the end of the reporting period.

Fonte: CPC 25 e IAS 37 (Adaptado pela autora)

Comparando os pronunciamentos, é possível observar que o IAS 37 possui dois itens a mais (item 93 e item 95) que o CPC 25, que são:

Transitional provisions:

93 The effect of adopting this Standard on its effective date (or earlier) shall be reported as an adjustment to the opening balance of retained earnings for the period in which the Standard is first adopted. Entities are encouraged, but not required, to adjust the opening balance of retained earnings for the earliest period presented and to restate comparative information. If comparative information is not restated, this fact shall be disclosed; e

Effective date:

95 This Standard becomes operative for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 July 1999. Earlier application is encouraged. If an entity applies this Standard for periods beginning before 1 July 1999, it shall disclose that fact. (IAS 37, p. 12)

O Pronunciamento Técnico CPC 25 (IAS 37) tem como objetivo:

“estabelecer que sejam aplicados 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”. (CPC 25, p. 2)

A próxima seção irá tratar sobre as definições de provisões, passivo e passivo contingente.

2.3.2. Passivo

Coelho e Lins (2010) definem passivos como exigibilidades de uma entidade em particular que torna necessário transferir ativos ou prestar serviços para outras entidades no futuro, e são resultantes de transações ou eventos do passado.

Para Lopes de Sá (2010), passivo é a expressão quantitativa que representa a riqueza de terceiros que serviu de fonte para a formação da substância patrimonial. O autor complementa que tradicionalmente o passivo pode ser dividido em dois grandes grupos, podendo-se chamar Passivo Exigível (dívidas) e Passivo Não Exigível (capital próprio).

Iudicibus et al (2010) é objetivo e claro em sua definição, citando que passivos compreendem basicamente as obrigações a pagar, ou seja, as quantias que a entidade deve a terceiros, e o autor complementa com a informação de que todos os elementos do passivo estão discriminados no lado direito do Balanço Patrimonial.

Para Hendriksen e Van Breda (1999, p. 410) “Passivos são sacrifícios futuros prováveis de benefícios econômicos resultantes de obrigação presente”. Os passivos são

classificados como circulante e não circulante. Os grupos se diferenciam conforme relação representada na Tabela 5.

Tabela 5 - Classificação de Passivo Circulante e Não Circulante

PASSIVO CIRCULANTE	PASSIVO NÃO CIRCULANTE
<ul style="list-style-type: none"> • Espera-se que ele seja liquidado no curso normal das atividades, dentro do ciclo operacional da entidade; 	<ul style="list-style-type: none"> • Obrigação decorrente da estrutura de capital de longo prazo da entidade, como a emissão de obrigações, títulos de longo prazo e obrigações de arrendamento;
<ul style="list-style-type: none"> • O prazo para liquidação fica dentro do prazo de 12 meses a contar da data do balanço patrimonial; 	<ul style="list-style-type: none"> • Obrigações decorrentes do curso normal das operações, como obrigações previdenciárias, provisões de desativação e impostos diferidos;
<ul style="list-style-type: none"> • É mantido essencialmente com a finalidade de ser negociado; 	<ul style="list-style-type: none"> • Obrigações contingentes envolvendo incerteza quanto a eventuais despesas ou perdas. Essas obrigações são resolvidas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros que confirmem o valor a pagar, o beneficiário e/ou a data de pagamento.
<ul style="list-style-type: none"> • A entidade não possui o direito incondicional de diferir a liquidação além de 12 meses. 	

Fonte: Hendriksen e Van Breda (1999) (Adaptado pela autora)

2.3.3. Passivo Contingente

Hendriksen e Van Breda (1999) conceituam passivo contingente como sendo um provável sacrifício de benefícios econômicos, decorrente de obrigações presentes de uma empresa no sentido de no futuro transferir ativos ou prestar serviços a outras empresas, como resultado de transações ou eventos passados, e cuja liquidação depende de um ou mais eventos futuros com alguma probabilidade de ocorrência.

No mesmo sentido, Iudícibus (2010, p. 144) define que “uma exigibilidade contingente é uma obrigação que pode surgir, dependendo de um evento futuro”. Entretanto, segundo o CPC 25 (2009), todas as provisões são contingentes porque são incertas quanto ao seu prazo ou valor.

Hendriksen e Van Breda (1999) definem contingência de acordo com o SFAS 5, sendo essa uma condição, situação ou conjunto de circunstâncias existentes que evoluem incerteza quanto a ganhos ou perdas possíveis em uma empresa, que será anulada quando eventos futuros ocorrerem ou não.

O CPC 25 define ainda que as perdas contingentes devem ser reconhecidas como passivos quando:

- Satisfazem a definição de passivo;
- A probabilidade de ocorrência do evento futuro é relativamente elevada; e
- A perda contingente puder ser razoavelmente mensurada.

Essas devem ser divulgadas separadamente em notas explicativas, caso a probabilidade do evento futuro seja apenas razoável.

2.3.4. Provisão

Iudícibus et al (2010) descreve que provisões podem ser consideradas como redutoras do ativo ou até mesmo o passivo em si. Completa dizendo que a característica básica das provisões é que seus valores normalmente são estimados, são apenas prováveis perda de valor ou da obrigação a que se refere, e possui data de vencimento incerta.

FIPECAFI (2010) dizem que há passivos que também necessitam ser registrados mesmo sem ter data prevista de pagamento ou mesmo sem conterem valores mensurados de forma exata. Isso se dá devido ao fato de que no exigível devem estar contabilizadas todas as obrigações, encargos e riscos, desde que conhecidos e calculáveis.

O Pronunciamento Conceitual Básico (2011) relata que alguns passivos são mensurados somente por meio do emprego significativo do grau de estimativa. No Brasil, esses passivos são denominados de provisões. Com o intuito de definir de forma clara o conceito de provisão, o pronunciamento acrescenta que, caso a provisão envolva uma obrigação presente e satisfaça os demais critérios de definição ela é um passivo, ainda que seu montante tenha que ser estimado.

Portanto, com os conceitos apresentados pode-se concluir que a provisão é um passivo. Mas o que a diferencia dos demais passivos é que nela há incerteza sobre valores a ser desembolsados futuramente e seu prazo. É válido destacar o que foi evidenciado por Iudicibus et al (2010, p. 334):

O termo provisão foi amplamente utilizado pelos contadores como referência a qualquer obrigação ou redução do valor de um ativo (por exemplo, depreciação acumulada e desvalorização de ativo), no qual sua mensuração decorra de alguma estimativa. Entretanto, o termo provisão [...] refere-se apenas aos passivos com prazo ou valor incertos.

Sempre foi utilizado, no Brasil, o termo provisão para as contas retificadoras do ativo. FIPECAFI (2010) considera essa utilização errada, e faz uma adaptação do termo para “perdas estimadas”. Com essa alteração, espera-se uma redução do uso inadequado do termo provisão.

2.3.5. Reconhecimento, mensuração e divulgação de acordo com o CPC 25

O CPC 25 divide o reconhecimento em três pontos: Reconhecimento da Provisão, Reconhecimento do Passivo Contingente e Reconhecimento do Ativo Contingente.

Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- (a) a entidade tem uma obrigação presente resultante de um 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.

Um passivo contingente, de acordo com o CPC 25, não deve ser reconhecido e sim divulgado, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos. O corpo do texto do pronunciamento descreve ainda que algumas vezes o passivo contingente desenvolve-se de maneira inesperada. Portanto, devem ser avaliados periodicamente para determinar se uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros se tornou provável. Caso seja provável, a provisão deve ser conhecida nas demonstrações contábeis do período no qual ocorre a mudança na estimativa da probabilidade.

Assim, como passivo contingente, o pronunciamento determina que o ativo contingente também não deve ser reconhecido, mas deve ser divulgado quando for provável a entrada de benefícios econômicos. Esses surgem de eventos não planejados ou não esperados, dando origem a possibilidade de entrada de benefícios econômicos. Caso essa entrada de benefícios econômicos seja realizada, o ativo relacionado não é um ativo contingente e seu reconhecimento é adequado.

As provisões e os passivos contingentes são um dos itens das demonstrações contábeis que, mediante a oscilação do meio empresarial, não podem ser mensurados com certeza, sendo, portanto, apenas estimados. Na maioria das vezes, as entidades estão aptas a determinar as possíveis consequências advindas de uma obrigação e, diante disto, são capazes

de fazer uma estimativa que seja confiável para ser usada no reconhecimento de uma provisão ou passivo contingente.

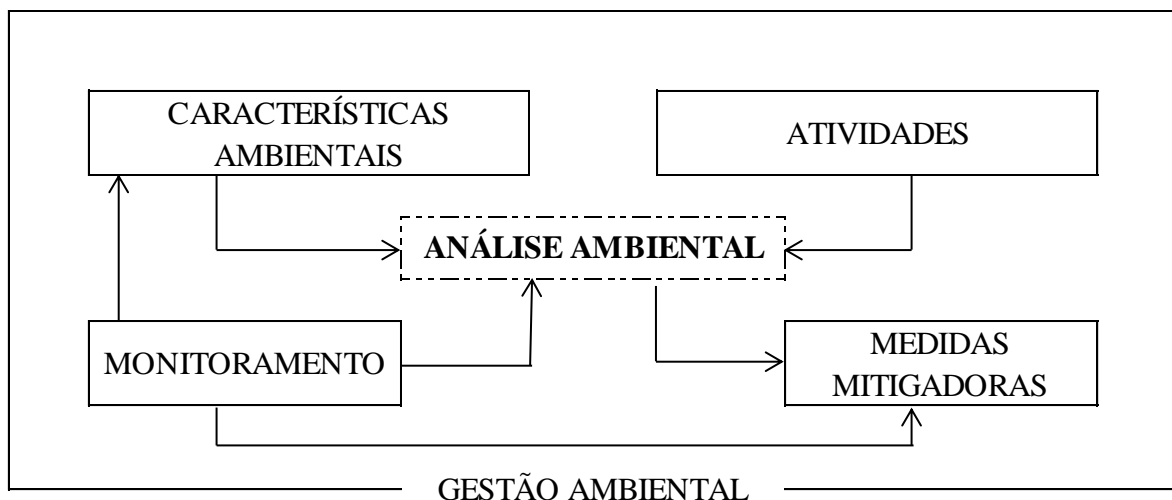
Conforme o CPC 25 (2009) o valor reconhecido como provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço. Este valor é estimado tendo como base os julgamentos racionais da administração, levando em consideração todas as evidências disponíveis. Os riscos e incertezas eventos futuros também devem ser considerados para alcançar a melhor estimativa. Além do que, o valor da provisão deve ser ajustado a fim de que evidenciem o valor presente da obrigação. Os itens 84 a 92 do CPC 25 tratam da divulgação das provisões. Para cada classe de provisão, a entidade deve divulgar: o valor contábil no início e no final do período, provisões adicionais e aumento das provisões, valores incorridos e baixados contra a provisão durante o período, valores revertidos durante o período. Não é exigida a informação comparativa.

2.4. GESTÃO E CONTABILIDADE AMBIENTAL

Faria et al (2007) menciona que planejar é um dos elementos que existe no sistema de gestão, visto que estrutura as diretrizes a serem seguidas pelos planos de ação e pela própria gestão ambiental. E os autores complementam dizendo que para a consecução da gestão ambiental se faz necessários seguir as etapas seguintes: elaboração da caracterização ambiental e da atividade, realização de uma análise ambiental; estudo e adoção de ações mitigadoras e proposição, instalação e operação de uma rede de monitoramento.

A Figura 2, proposta por Faria et al (2007) caracteriza a relação entre essas etapas.

Figura 2 - Etapas para a execução da gestão ambiental



Fonte: Faria et al (2007) (Adaptado pela autora).

Neste sentido é válido conceituar gestão ambiental. Para Tinoco e Kraemer (2011) gestão ambiental nada mais é que um sistema voltado em incluir a estrutura organizacional, atividades de planejamento, responsabilidades, práticas, procedimentos, processos e recursos para desenvolver, implementar, atingir, analisar de forma crítica e manter a política ambiental. Resumindo, é o que a empresa executa de forma a diminuir os impactos negativos provocados ao meio ambiente por meio de suas atividades.

Braga et al (2011, p.14) complementam a definição de gestão ambiental dizendo que esta significa “incorporar à gestão estratégica da organização princípios e valores que visem ao alcance de um modelo de negócio focado no desenvolvimento sustentável.” O autor relata ainda que uma organização pode se beneficiar de diversas maneiras através da gestão ambiental, tais benefícios podem se caracterizar em econômicos e estratégicos, conforme Tabela 6.

Tabela 6 - Benefícios da Gestão Ambiental

Benefícios	Economia de Custos
Econômicos	Incremento de Receitas
	Melhoria da imagem institucional
	Renovação do <i>portfólio</i> de produtos
	Aumento da produtividade
	Alto comprometimento do pessoal
Benefícios	Melhoria nas relações de trabalho
Estratégicos	Melhoria e criatividade para novos desafios
	Melhoria nas relações com os órgãos governamentais, comunidade e grupos ambientalistas
	Acesso mais rápido ao mercado externo
	Melhor adequação aos padrões ambientais

Fonte: Braga, et al (2011, *apud* Donaire (1999))

Os autores complementam citando alguns benefícios que a contabilidade ambiental proporcionou às iniciativas ambientais: prevenção da poluição, *design* e implementação do sistema de gestão ambiental; cálculo dos custos, economias e benefício de projetos; estabelecimento de metas quantificadas de desempenho; divulgação aos usuários externos dos investimentos realizados e das responsabilidades da empresa com o meio ambiente; avaliação anual dos custos/despesas em ambiente; relatório externo na área do

ambiente ou da sustentabilidade; produção mais limpa, prevenção de poluição, gestão da cadeia de fornecedores e projetos de *ecodesign*; avaliação de investimentos, cálculo das opções de investimento; preço dos produtos; elaboração de orçamentos; avaliação do desempenho ambiental dos indicadores e benchmarking; relatório ambiental do desempenho.

Porém, os dados da Contabilidade Ambiental são muito importantes para empregar essas iniciativas, pois ele fornece além dos dados de custos necessários para avaliar o impacto financeiro dessas atividades, a informação física do fluxo e materiais (Tinoco e Kraemer, 2011). Para isso se faz necessário a implementação de um sistema próprio para gerir a contabilidade ambiental. Esses sistemas têm como finalidade incorporar a contabilidade financeira tradicional os efeitos ambientais.

2.4.1. Órgãos reguladores e a legislação ambiental

De acordo com o Portal do Brasil (2010) a legislação ambiental passou a ganhar força no início da década de 90 e hoje é uma das mais completas no mundo, e segundo Barreto (2009) além dessa questão ocupar um importante espaço no âmbito político, ela se tornou também um movimento social que expressa as problemáticas relacionadas à qualidade de vida do ser humano, exigindo a participação consciente de todos os indivíduos.

O responsável pela fiscalização e concessão de licença ambiental de qualquer atividade ou empreendimento que possa degradar ou poluir o meio ambiente é o IBAMA que atua no licenciamento de projetos de infraestrutura que envolva impactos em mais de um estado e nas atividades do setor de petróleo e gás da plataforma continental. Os estados cuidam dos licenciamentos de projetos de menor porte.

Atualmente existem inúmeras leis que regulamentam o meio ambiente. De acordo com o Instituto Brasileiro de Sustentabilidade, as sete principais leis ambientais brasileiras estão listadas conforme mostra a Tabela 7.

Tabela 7 – Sete principais Leis Ambientais brasileiras

LEI	REGIMENTO
<p>Lei da Política Nacional do Meio Ambiente Nº 6.938 de 17/01/1981.</p>	<p>Instituí a Política Nacional do Meio Ambiente (PNMA) e o Sistema Nacional do Meio Ambiente (Sisnama), estipulando e definindo que o poluidor é obrigado a indenizar danos ambientais que causar, e que o Ministério Público pode propor ações de responsabilidade civil por danos ao meio ambiente, impondo ao poluidor a obrigação de recuperar e/ou indenizar prejuízos causados. Criou ainda obrigatoriedade dos estudos e respectivos relatórios de impacto ambiental.</p>
<p>Lei dos Crimes Ambientais Nº 9.605 de 12/02/1998.</p>	<p>Responsável pela reordenação da legislação ambiental brasileira no que se refere às infrações e punições. Dentre várias inovações e determinações, destaca-se, por exemplo, a possibilidade de penalização das pessoas jurídicas no caso de ocorrência de crimes ambientais estipulados pela própria lei</p>
<p>Lei de Recursos Hídricos Nº 9.433 de 08/01/1997.</p>	<p>Instituí a Política Nacional de Recursos Hídricos e cria o Sistema Nacional de Recursos Hídricos. Define a água como recurso natural limitado, dotado de valor econômico, que pode ter usos múltiplos. A lei prevê também a criação do Sistema Nacional de Informação sobre Recursos Hídricos para a coleta, tratamento, armazenamento e recuperação de informações sobre recursos hídricos e fatores intervenientes em sua gestão.</p>
<p>Novo Código Florestal Brasileiro Nº 12.651 de 25/05/2012.</p>	<p>Dispõe sobre a proteção da vegetação nativa, tendo revogado o Código Florestal Brasileiro de 1965. Desde a década de 1990, a proposta de reforma do Código Florestal suscitou polêmica entre ruralistas e ambientalistas.</p>
<p>Lei do Parcelamento do Solo Urbano Nº 6.766 de 19/12/1979.</p>	<p>Estabelece as regras para loteamentos urbanos, proibidos em áreas de preservação ecológicas, naquelas onde a poluição representa perigo à saúde e em terrenos alagadiços.</p>

<p align="center">Lei da Exploração Mineral Nº 7.805 de 18/07/1989.</p>	<p>Regulamenta as atividades garimpeiras.</p>
<p align="center">Lei da Ação Civil Pública Nº 7.347 de 24/07/1985.</p>	<p>Lei de interesses difusos, trata da ação civil pública de responsabilidades por danos causados ao meio ambiente, ao consumidor e ao patrimônio artístico, turístico ou paisagístico, de responsabilidade do Ministério Público Brasileiro.</p>

Fonte: Portal INBS (Acesso em 25/09/2016)

Constam no site do IBAMA as etapas do processo de licenciamento ambiental, que estão divididas em três fases: Licenciamento Prévio, Licenciamento de Instalação e Licenciamento de Operação. O primeiro licenciamento é solicitado ao Ibama no momento do planejamento da implantação, alteração ou ampliação do empreendimento, onde ainda não há a autorização do projeto, mas sim a aprovação da viabilidade ambiental e autorização da sua localização e concepção tecnológica, estabelecendo condições a serem consideradas no desenvolvimento do projeto executivo.

A segunda licença autoriza o início das obras/instalação do empreendimento, sendo que o prazo de validade é estabelecido através de um cronograma de instalação do projeto, sendo este inferior a seis anos. A última licença deve ser solicitada antes do início da operação do empreendimento, pois é ela que autoriza o início de seu funcionamento, estando condicionado à vistoria a fim de verificar se todas as exigências e detalhes técnicos descritos no projeto aprovado foram desenvolvidos e atendidos ao longo de sua instalação e se estão de acordo com o previsto nos licenciamentos anteriores.

O IBAMA, entre os anos de 2011 a 2015, aplicou multas de valores aproximados a 17,3 bilhões de reais. Segundo o portal da EBC grandes empresas do país já se envolveram em algum caso problema relacionado ao meio ambiente, onde as principais causas estão relacionadas a produtos químicos, inflamáveis, radioativos, rejeitos, entre outros. O mais recente caso citado pela reportagem é o rompimento da barragem em Mariana (MG), sendo este referenciado como um dos maiores danos ambientais da história do país. O capítulo a seguir irá tratar exclusivamente sobre essa questão.

3. METODOLOGIA

De acordo com Lakatos e Marconi (2010, p. 65) “o método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo traçando o caminho a ser seguido, detectando erro e auxiliando decisões dos cientistas”. Para Cervo e Bervian (2007) método é, em seu sentido mais geral, a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir certo fim ou um resultado desejado.

Neste capítulo estão descritos métodos e procedimentos que se utilizaram para que a pesquisa pudesse ser de fato realizada. A pesquisa pode ser caracterizada como de natureza descritiva. De acordo com Martins e Theóphilo (2009, p.108) a pesquisa descritiva se trata da organização, sumarização e descrição de um conjunto de dados. Oliveira, Benetti, e Varela (apud. Cervo e Bervian (1996), p. 66) contribuem dizendo que “[...] a pesquisa descritiva observa, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos sem manipulá-los”. Os autores relatam ainda que a pesquisa descritiva “[...] procura descobrir, com a previsão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e características”.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é documental, visto que esta é característica dos estudos que utilizam documentos como fonte de dados, informações e evidência (Martins e Theóphilo, 2009, p. 55). Com a contribuição de Lakatos e Marconi (2010), pode-se complementar que essa pesquisa se trata de uma pesquisa documental indireta, pois há o levantamento de dados de variadas fontes. A amostra desse estudo é composta por três empresas, que são a BHP Billintons, Vale Mineradora S.A. e a Samarco Mineração S.A. Estas empresas estão no centro de um dos maiores desastres ambientais do Brasil, ocorrido no Estado de Minas Gerais, em novembro de 2015.

Portanto, no que se refere a pesquisa, os dados analisados foram levantados a partir de demonstrações financeiras e notas explicativas. Essas estão disponíveis no site da CVM e nas páginas das respectivas empresas. Além desses dados, foram utilizados diversos noticiários trazidos pela mídia e por órgãos governamentais.

Para coletar os dados necessários para o desenvolvimento da pesquisa, utilizaram-se as seguintes informações:

- **BHP Billinton:** Relatório Anual Findo – 30/06/2016;
- **Vale S.A.:** Relatório Anual de 2015 – 31/12/2015 e informações trimestrais referentes ao 1º, 2º e 3º trimestre de 2016;

- **Samarco Mineração S.A.:** Relatório Anual de 2015 – 31/12/2015.

Com o intuito de direcionar a pesquisa, foi montado um *check list* baseado em modelo aplicado pela empresa de auditoria independente KPMG em conjunto com os itens do CPC 25. O *check list* adotado pela empresa trata apenas da divulgação exigida pelo CPC, devido a isso foi necessário utilizar o CPC 25 para se tratar do Reconhecimento e Mensuração descritos nas demonstrações contábeis. O *check list* utilizado como instrumento de coleta no presente estudo pode ser observado no Anexo 1.

Após a coleta dos dados é iniciada a interpretação desses. Foi feita uma análise do conteúdo descrito acima, dando enfoque para uma pesquisa que busca qualificar o nível de informações divulgadas pelas empresas que se referem ao que rege o CPC 25 e IAS 37. Na coleta das informações, foram empregados procedimentos qualitativos, como a verificação do conteúdo das notas explicativas e ITRs.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Optou-se por estruturar a apresentação dos resultados deste trabalho por cada empresa, com a análise das dimensões Reconhecimento, Mensuração e Divulgação. Ao final da seção existe um espaço para o tratamento compilado da percepção geral encontrada.

4.1. CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

Em 05 de novembro de 2015 uma barragem pertencente à empresa Samarco se rompeu, ocasionando danos imensuráveis à população da cidade de Mariana seus distritos, além de destruir o meio ambiente aos redores do local (IBAMA). A barragem era identificada como barragem de Fundão, e seu rompimento, de acordo com o IBAMA (2015), foi registrado como “o maior desastre socioambiental no país no setor de mineração, com o lançamento de 34 milhões de metros cúbicos de rejeitos no meio ambiente”. O IBAMA informa ainda que além da barragem de Santarém, os poluentes percorreram 22 km até o rio Doce, atingindo também outros rios da região. Os rejeitos eram compostos por óxido de ferro e sílica. Abaixo estão listados alguns dos danos causados pelo rompimento dessa barragem, conforme mencionado no site do IBAMA:

- Rastros de rejeitos por 633,2 km de água, soterrando o distrito de Bento Rodrigues e defasando litoral do estado de Espírito Santo;
- Destruição de 1.469 hectares de fauna, tornando-se essa uma área onde é quase impossível prever o retorno do local; ¹
- 19 pessoas mortas;
- Danos socioambientais, como: isolamento de áreas habitadas; desalojamento de comunidades pela destruição de moradias e estruturas urbanas; fragmentação de habitats; destruição de áreas de preservação permanente e vegetação nativa; mortandade de animais domésticos, silvestres e de produção; restrições à pesca; dizimação de fauna aquática silvestre em período de defeso; dificuldade de geração de energia elétrica pelas usinas atingidas; alteração na qualidade e quantidade de água; e sensação de perigo e desamparo da população em diversos níveis.

Devido a todo esse ocorrido a Samarco já foi notificada 68 vezes e recebeu sete autos de infração do IBAMA. Seis desses autos de infração totalizam R\$ 293.545.650,00, e o

sétimo auto de infração se refere a uma multa diária de R\$ 500.000,00, ou seja, no total esse valor já ultrapassa os R\$300 milhões.

No início de maio de 2016, um acordo entre a mineradora, suas controladoras, e os Governos de Minas Gerais e Espírito Santo foi validado pela Justiça Federal. Este acordo visa a criação de um fundo de compensação com o intuito de recuperar a bacia do Rio Doce. A forma detalhada pode ser observada na Figura 3.

Figura 3 - Relação das multas à empresa Samarco

R\$ 954 mil
5 multas aplicadas pelo Iema
R\$ 68,6 milhões
Sec. de Meio Ambiente de MG
R\$ 112 milhões
Cons. de Política Ambiental de MG
R\$ 293,1 milhões
10 multas do Ibama em MG
R\$ 342.650,00
2 multas do Ibama no ES
R\$ 20 bilhões
Acordo feito entre governo federal, ES e MG
R\$ 155 bilhões
Pedido do Ministério Público Federal de MG

Fonte: G1. Globo.com (Acesso em: 06/11/16)

Diante do exposto, pode-se observar que o montante das multas aplicadas junto ao acordo feito com Governo Federal e os estados de Minas Gerais e Espírito Santo totalizam aproximadamente 175,5 bilhões de reais.

4.2. SAMARCO

A Samarco Mineração S.A. é uma empresa brasileira de capital fechado, organizada como *joint venture* societária controlada em partes iguais por dois acionistas: BHP Billiton Brasil Ltda. e Vale S.A. O principal produto fornecido pela empresa são pelotas de minério de ferro, estas são comercializadas para a indústria siderúrgica mundial. A Samarco exporta para 19 países das Américas, Oriente Médio, Ásia e Europa.

A empresa divulga suas informações contábeis anualmente. No exercício findo em 31 de dezembro de 2015 a controlada apresentou em suas demonstrações financeiras um prejuízo de aproximadamente 6 milhões de reais. Observa-se que esse prejuízo foi decorrente de um acréscimo de 10,2 milhões de reais em suas despesas operacionais líquidas. Seus

passivos aumentaram em 1,8 milhões de reais na conta “*Provisões diversas*”. De acordo com as notas explicativas, essa situação foi devida ao rompimento da barragem de rejeitos de Fundão (Nota 20, p. 64). Além disso, ao final de 2015, o total de ativos não é suficiente para cobrir o total de exigibilidade.

A empresa apresenta de forma clara os montantes provisionados e passivos contingentes reconhecidos com relação ao rompimento da barragem, explicando-os em suas demonstrações financeiras. No passivo há reconhecida provisão para o imposto de renda, provisões diversas e provisões para contingências, itens 28, 20 e 19, respectivamente, das notas explicativas do exercício findo em 31/12/2015.

O recorte trazido pela Figura 4 a seguir mostra o valor das provisões no início e no final do período, a descrição das provisões por natureza, a adição de provisão feita no decorrer do exercício, além de demonstrar o acréscimo do valor provisionado. No conjunto das provisões diversas, estão incluídas as Provisões para recuperação socioambiental e socioeconômica, essas provisões são referentes ao rompimento da barragem de rejeitos de Fundão.

Figura 4 - Provisões Diversas - Samarco

20. PROVISÕES DIVERSAS

		Controladora e Consolidado	
		2015	2014
Provisão energia elétrica	(a)	25.181	42.091
Provisão direitos minerários	(b)	-	70.208
Provisão compra de minério		-	413
Provisão para recuperação socioambiental e socioeconômica	(c)	1.949.964	-
Total circulante		1.975.145	112.712

		Controladora e Consolidado	
		2015	2014
Provisão com obrigação para desmobilização de ativos	(d)	384.839	350.718
Provisão direitos minerários	(b)	112.222	-
Provisão para recuperação socioambiental e socioeconômica	(c)	8.054.838	-
Provisão remuneração baseada em ações		-	12.063
Outras provisões			4.262
Total não circulante		8.551.899	367.043

(a) Aquisição de energia para utilização no processo produtivo, não faturada pelas concessionárias no período.

(b) A Companhia paga à acionista Vale 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 (Nota 11).

(c) Provisão referentes ao rompimento da barragem de rejeitos de Fundão, conforme descrito na Nota 3.

(d) A movimentação de provisão com obrigação para desmobilização de ativos está representada conforme tabela abaixo:

		Controladora e Consolidado	
		2015	2014
Provisão no início do exercício		350.718	135.669
Acréscimo de provisão		36.651	202.322
Revisões estimadas nos fluxos de caixa		(2.530)	12.727
Provisão no final do exercício		384.839	350.718

Fonte: DFP 2015 Samarco, nota 20, p. 64 (adaptado pela autora).

Quanto à provisão para contingências, na nota 19 a Samarco as informa de maneira detalhada, separando-as de acordo com a natureza. Essas estão segregadas em depósitos judiciais trabalhistas, cíveis, ambientais e tributários. A administração relata que são incorridas provisões para essas contingências com o objetivo de cobrir as perdas consideradas prováveis, essas informações são avaliadas por assessores legais, externos e internos. Se tratando das contingências possíveis, a Administração da empresa reconhece em notas explicativas, não constituindo provisão. No reconhecimento são explicitadas a descrição das contingências, a posição delas e uma comparação entre seus valores no exercício de 2015 com o de 2014.

As provisões e contingências referente ao rompimento da barragem de fundão são tratadas separadamente em outro item da nota explicativa, no caso, nota 3. Em 31 de dezembro de 2015 a Administração da empresa registrou provisões baseadas em informações existentes naquele momento, incluindo a tecnologia disponível e os preços cotados para um futuro desembolso que foi ocasionado pelo rompimento da barragem. Toda essa provisão está relacionada a um grau de incerteza elevado. Na Figura 5 é possível observar a natureza das provisões constituídas, tendo como evento passado esse fato.

Figura 5 - Provisões incorridas oriundas do rompimento da barragem de Fundão

Provisão para:		Total
Ações emergenciais e migratórias	(g.1)	304.831
Programas reparatórios	(g.2)	5.920.148
Programas compensatórios	(g.3)	3.296.438
Outras ações não contempladas no acordo	(g.4)	483.385
		10.004.802
Passivo circulante		1.949.964
Passivo não circulante		8.054.838

Fonte: DFP 2015 Samarco, nota 3.g, p. 35.

Nota-se na Figura 5 que, além do que consta no Anexo 1, as provisões estão detalhadas de acordo com a natureza da obrigação e segregadas em curto e longo prazo. A partir do diagnóstico proposto, demonstrado no Anexo 1, é possível observar que a Samarco atende em uma média de 71% dos itens tratados.

Quanto ao reconhecimento da provisão, a empresa não apresentou estimativa segura do montante a ser provisionado, visto que, conforme trata a nota,

a extensão, o escopo completo, assim como a temporalidade e o custo dos programas de reparação e remediação futuros estão sujeitos a um elevado grau de incerteza porque dependem da conclusão dos estudos dos especialistas, da elaboração dos planos de ações e também do resultado dos julgamentos das demandas judiciais. (Samarco; 2015; p. 34 e 35; item g).

O reconhecimento dos passivos contingentes atende todos os itens tratados no *check list*.

Quanto a mensuração das provisões e passivos contingentes, a empresa não atendeu a apenas um item do *check list*, que trata também da estimativa, porém nesse tópico é a estimativa do desembolso necessário para liquidar a obrigação, conforme demonstração devido a possíveis mudanças nos processos e nas premissas futuras mudanças podem impactar os valores provisionados.

Os itens sobre a divulgação das provisões foram os que menos estavam de acordo com o *check list*, no Anexo 1 é possível observar a justificativa do não atendimento de cada item. Neste tópico, a Samarco divulga apenas 22% do que é pedido no CPC, sendo esses compostos pela descrição da natureza da obrigação e as principais premissas adotadas em relação a eventos futuros. Quanto aos passivos contingentes, a empresa trata o que recomenda o CPC 25 com clareza em suas demonstrações.

4.3. VALE

A Vale é uma das maiores mineradoras do mundo, possui o título de 1º lugar na produção mundial de minério de ferro, pelotas e níquel, além de possuir importante operação nas áreas de logística, energia e siderurgia (Portal Vale, 2016). Nos três primeiros trimestre de 2016 a empresa apresentou os seguintes resultados: receita líquida de vendas de 32,3 milhões de reais; lucro bruto somando um montante de 10,7 milhões de reais; resultado operacional neste mesmo período de 12,7 milhões de reais; e por fim um lucro líquido de aproximadamente 12 milhões de reais. Com referência a essas informações no mesmo período do ano de 2015, observa-se uma melhora nos resultados. A empresa atua em diversos pontos mundiais e tem ações registradas na BM&FBovespa, Latibex (Madrid), NYSE (New York) e NYSE Euronext Paris (Paris).

Em suas demonstrações a empresa apresenta de forma bem resumida o evento referente ao rompimento da barragem de rejeitos, levando em consideração a análise das informações trimestrais. No último trimestre de 2015 e no primeiro trimestre de 2016 a empresa não reconheceu nenhuma provisão ou passivo contingente em suas demonstrações financeiras em função dos processos ainda estarem em estágios bastantes preliminares, não sendo possível determinar possíveis desfechos ou estimativas confiáveis desses valores. Portanto, nessas demonstrações a Vale não divulgou, reconheceu ou mensurou nenhuma provisão ou passivo contingente, deixando apenas em evidência os riscos e incertezas no levantamento dos montantes, sendo que esses poderiam ser modificados a qualquer momento, impactando as demonstrações financeiras da empresa. Os únicos dados demonstrados em nota explicativa dos impactos contábeis do investimento na Samarco nas demonstrações contábeis da Vale, incluindo os efeitos do rompimento da barragem, são os demonstrados na Figura 6, ademais, não há nenhum valor a se considerar nas demonstrações com referência ao rompimento da barragem de Fundão.

Figura 6 - Impactos contábeis do investimento na Samarco nas demonstrações da Vale

	Investimentos	Contas a receber	Partes relacionadas	Consolidado Total
Saldo em 31 de dezembro de 2014	533	63	822	1.418
Resultado de participações societárias no resultado	(533)	-	-	(533)
Dividendos recebidos	-	-	(459)	(459)
Royalties declarados	-	120	-	120
Royalties recebidos	-	(36)	-	(36)
Transferências	510	(147)	(363)	-
Redução ao valor recuperável de ativos (nota 15)	(510)	-	-	(510)
Saldo em 31 de dezembro de 2015	-	-	-	-

Fonte: Vale, 4 trimestre/2015, p. 19; item 4.a.

No segundo trimestre do ano de 2016 a Vale reconhece em suas demonstrações provisões resultantes de obrigações referente ao fato. O valor provisionado foi de 3,733 milhões de reais, porém a Companhia não trata com clareza a natureza dessa provisão, apenas trata essa como a melhor estimativa de sua obrigação relacionada ao acordo tratado na sessão 2.5, e define que foi reconhecida na demonstração do resultado do exercício, na rubrica “Outros resultados na participação em coligadas e *joint ventures*”.

Ao que se refere aos passivos contingentes, neste período nenhum passivo contingente é reconhecido em notas explicativas:

Em função desses processos pendentes estarem em estágios bastante preliminares, não é possível determinar o intervalo de possíveis desfechos e/ou uma estimativa confiável da exposição potencial neste momento. Portanto, nenhum passivo contingente foi quantificado e nenhuma provisão relacionada a tais processos está sendo reconhecida. (VALE; 2016.2; p. 19; Nota 4-c)

Nas demonstrações findas em 30 de setembro de 2016, a Companhia continua a reconhecer provisões referentes ao rompimento da barragem de fundão, demonstrando a movimentação no terceiro trimestre, conforme Figura 7.

Figura 7 - Movimentação das provisões no terceiro trimestre de 2016.

Saldo em 30 de junho de 2016	3.733
Pagamentos efetuados no trimestre	(146)
Juros apropriados ao resultado	62
Saldo em 30 de setembro de 2016	3.649
Parcela reconhecida no passivo circulante	1.069
Parcela reconhecida no passivo não circulante	2.580

Fonte: Vale; 3º trimestre/2016; p. 21; item 4-b.

Neste exercício, a empresa reconhece uma provisão menor que a do exercício anterior devido a pagamentos efetuados no trimestre, sendo possível observar tais movimentações ainda na Figura 7.

Quanto a aplicação do *check list*, no último trimestre de 2015 e no primeiro trimestre de 2016 a companhia atende 3 de 24 itens aplicados, entende-se que isso ocorreu devido ao fato da empresa não reconhecer provisão ou passivo contingente com relação ao rompimento da barragem de Fundão em suas demonstrações financeiras. Porém, nos períodos findos em 30 de junho de 2016 e 30 de setembro de 2016 a empresa reconheceu provisões e passivos contingentes, sendo possível mensurar e divulgar em notas explicativas, e consequentemente aumentando o número de itens atendidos no *check list*.

4.3. BHP BILLINTON

A BHP, que é também controladora da Samarco, está entre as principais produtoras de *commodities* mundiais, incluindo minério de ferro, carvão metalúrgico, cobre e urânio, além de consideráveis interesses em carvão de petróleo, gás e energia. Durante o exercício findo em 30 de junho de 2016 a empresa destacou em suas demonstrações financeiras as seguintes informações: A BHP enfatiza a fatalidade ocorrida em sua *joint venture* não operada (Samarco), tratando das 19 mortes ocasionadas pelo acidente ambiental, em contrapartida não registrou nenhum infortúnio em suas operações cotidianas; Capitalizou junto ao mercado um montante correspondente a 71,2 bilhões de dólares americanos; Registrou em seu resultado uma receita de aproximadamente 31 bilhões de dólares americanos, onde este corresponde a 31% menos ao se comparar com o exercício do ano

anterior; Uma diminuição de 45% no seu fluxo de caixa, alcançando um valor de 11 bilhões de dólares americanos.

A Empresa BHP, trata em suas demonstrações um item em nota explicativa que versa exclusivamente do rompimento da barragem de Fundão. Neste item é feito um breve histórico do acontecimento, do acordo que foi tratado na seção 2.5, feito entre o grupo econômico, além de ressaltar os impactos financeiros causados às demonstrações financeiras relacionados a esse, explicando que esses foram tratados de maneira e excepcional. No período findo em 30 de junho de 2016 a empresa reconhece 1,200 milhões de dólares americanos em provisões para a falha na barragem da Samarco sendo 572 milhões de dólares americanos referentes ao acordo e 628 milhões de dólares americanos para a falha na barragem. A Figura 8 demonstra o saldo das provisões no início e no final do período, além de demonstrar os valores alocados em curto e longo prazo. É importante ressaltar que nessa data o dólar estava cotado em 3,21 reais, estimando um valor provisionado de 3,852 milhões de reais, portanto.

Figura 8 - Movimentação de provisões da empresa BHP com relação ao rompimento da barragem

Provision for Samarco dam failure	
Year ended 30 June 2016	US\$M
At the beginning of the financial year	-
Provision recognition, comprising:	
Share of loss relating to the Samarco dam failure	572
Samarco dam failure provision expense	628
At the end of the financial year	1,200
Comprising:	
Current	300
Non-current	900

Fonte: BHP Billinton; 30 de junho de 2016, p. 167

Além do valor provisionado, a Companhia reconhece em suas demonstrações elementos como ações civis, inquéritos e investigações governamentais relacionadas com a falha da barragem.

Com relação ao *check list*, a BHP atende a maioria dos itens, não observando apenas os que tratam de segurança nos montantes estimados, avaliação periódica na data do balanço, e as provisões adicionais feitas no exercício. Entende-se que isso ocorre devido as incertezas dos fatos e análise de apenas um período, pois a empresa apresenta suas demonstrações semestralmente, não sendo disponível mais exercícios para análise.

Através do preenchimento do questionário, observou-se que a BHP atende ao quesito “Reconhecimento das provisões” de forma mais completa, pois dos itens selecionados para o questionário 80% estava de acordo. O que menos a empresa atende é o quesito de “Mensuração de provisão e passivo contingente”, que pode ser motivado pela incerteza dos

fatos, podendo sofrer modificações a qualquer momento, conforme citado em notas explicativas.

Após análise dos dados e preenchimento do *check list* é possível observar que as empresas estão cumprindo o que rege o CPC 25, mas não em todos os quesitos levantados no questionário, deixando a desejar alguns pontos.

Observa-se que a Samarco atende a todos os quesitos do *check list*, mas como o fato ainda pode passar por diversas alterações, a empresa não consegue estimar com segurança seus valores, deixando a desejar o que versa sobre isso. A Vale, nos dois primeiros trimestres analisados, trata, de forma breve, sobre o rompimento da barragem, mas não deixa de divulgar em notas explicativas o ocorrido. A empresa só trata sobre as provisões a partir do terceiro trimestre analisado, mas não atende em todos os pontos o que versa o *check list*. Já a BHP, atende em todos os quesitos do questionário, além de tratar em seção exclusiva tudo o que foi reconhecido, mensurado e divulgado pela Samarco, de acordo com as exigências do IFRS.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo avaliar, conforme estabelece o CPC 25, o nível de cumprimento das exigências de reconhecimento, mensuração e divulgação de provisões e passivos contingentes, porém este estudo está voltado ao acidente ambiental ocorrido em novembro de 2015, o rompimento da barragem de Fundão, que aconteceu na cidade de Mariana, em Minas Gerais, causando danos imensuráveis à população e ao ambiente.

Diante desse fato, estudou-se a possibilidade de verificar se as empresas envolvidas reconheceram em suas demonstrações financeiras provisões e passivos contingentes. As empresas analisadas foram Samarco, responsável direta pela barragem rompida, Vale e BHP, que são controladoras em conjunto da Samarco, sendo essas detentoras de 50% cada de seu capital.

Para desenvolvimento do trabalho realizou-se um estudo de natureza descritiva, onde foram analisadas as demonstrações financeiras, incluindo as notas explicativas das empresas citadas anteriormente. Além disso, para levantamento dos dados, foi aplicado um *check list* baseado no modelo utilizado pela empresa de auditoria independente KPMG, sendo adaptado também a outros tópicos do CPC 25.

Tanto a Samarco, quanto a Vale e a BHP reconhecem em suas demonstrações financeiras e notas explicativas provisões e passivos contingentes, mas nem sempre atendem o CPC 25 como um todo, deixando lacunas em alguns pontos.

Da empresa Samarco foi analisada as demonstrações financeiras e notas explicativas referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2015, nessas demonstrações a empresa reconheceu provisões e passivos contingentes, porém, quanto a mensuração, não foi possível estimar com segurança os montantes, devido ao elevado grau de incerteza dos fatos. Quanto a divulgação desses, a empresa atende o que rege o CPC 25, além de tratar de forma clara todas as informações.

Da Vale, foram analisadas as demonstrações financeiras e notas explicativas do último trimestre de 2015 e dos três primeiros trimestres de 2016. No último trimestre de 2015 e no primeiro trimestre de 2016 a empresa não reconheceu, mensurou ou divulgou provisão ou passivos contingentes relacionados ao rompimento da barragem, conforme nota explicativa isso ocorreu em função desses processos estarem em estágios bastante preliminares, não sendo possível determinar um intervalo de possíveis desfechos ou uma estimativa confiável da exposição potencial neste momento. No segundo e terceiro trimestre a empresa reconhece

em suas demonstrações apenas provisões, mas no que tange ao CPC 25 a empresa deixa de apresentar informações que são, de fato, relevantes no pronunciamento. Essas informações são melhoradas no terceiro trimestre, onde, de acordo com o *check list* estruturado no trabalho a empresa trata melhor o reconhecimento, a mensuração e a divulgação dessas provisões.

Por fim, da BHP Billinton foram analisadas as demonstrações financeiras e notas explicativas referentes ao exercício findo em 30 de junho de 2016. A empresa reconheceu em suas demonstrações provisões e passivos contingentes, deixando clara a incerteza dos fatos. Quanto à mensuração, a empresa reconhece os riscos e incertezas envolvidos e, devido a isso, não pode estimar com considerável segurança os montantes reconhecidos, conseqüentemente, deixando de atender alguns itens do *check list*. A divulgação das provisões não atendem 100% ao que rege o CPC 25, divulgando apenas uma breve descrição da natureza da obrigação, o valor contábil no início e no final do período, os montantes utilizados durante o exercício e as principais premissas adotadas. Já quanto as contingências, a empresa só não divulgou a possibilidade de reembolso, que neste caso, não se aplica.

Embora não fosse objetivo do trabalho criar uma lista de posição entre as empresas pode-se concluir que das três empresas analisadas, a mais rica em informação e detalhamento dessas é a BHP, que além de informar as movimentações referentes a Companhia, demonstra também em um capítulo separado da nota explicativa informações sobre os montantes reconhecidos, mensurados e divulgados pela Samarco de acordo com o IFRS.

Em seqüência, surge a empresa Samarco, que detalha os fatos, explicando ponto a ponto, por tabelas ou por citações em notas explicativas, deixando claro para o usuário da informação contábil qualquer tipo de movimentação ocorrida no período quanto ao fato analisado.

Por último a Vale apresentou consideráveis lacunas informativas nos dois primeiros trimestres analisados, onde não havia informações suficientes sobre o rompimento da barragem para os usuários, e as informações que estão contidas nas demonstrações são vagas, sendo melhoradas nos dois últimos trimestres.

Como limitação da pesquisa destaca-se a falta de demonstrações da Vale e Samarco com suas posições no exercício de 2016. Esta condição foi adequadamente suprida pela BHP, com seus relatórios anuais divulgados ao final do mês de Junho de 2016. Mesmo com essa restrição foi possível perceber um grau de assimetria no tratamento da informação quanto ao fato do desastre ambiental. Mesmo que em muitos aspectos, os relatórios

financeiros contemplem as orientações estabelecidas no CPC, essa condição de assimetria pode incorrer em problemas para os usuários das informações dessas empresas.

Toda a revisão teórica deste trabalho mostrou a relevância do fato em questão com possibilidade de entendimento de que o ocorrido em novembro de 2015 irá impactar as empresas envolvidas por prazo essencialmente longo e volume financeiro muito distante de ser determinado no presente momento. Nessa questão, o caso da Samarco pode servir de uma vasta produção acadêmica no decorrer do tempo, através de um acompanhamento das condições de aspectos contábeis que as deliberações futuras poderão trazer. Portanto, recomenda-se para pesquisas futuras a aplicação do *check list* nas próximas demonstrações financeiras divulgadas, tanto da Samarco quanto de suas controladoras, sendo possível identificar fatores determinantes que influenciam no grau de evidenciação de provisões e passivos contingentes.

Referências Bibliográficas

ATADEMO, ROBERT. **Entenda os três pilares da sustentabilidade**. Disponível em: <<http://www.teraambiental.com.br/blog-da-tera-ambiental/entenda-os-tres-pilares-da-sustentabilidade>> Acesso em: 03/06/16.

BARRETO, Maria Esther. **Considerações sobre a legislação ambiental em geral e o sistema nacional de unidades de conservação aplicável a unidades de conservação localizadas no município de Lima Duarte, na Zona da Mata Mineira, a saber: o Parque Estadual do Ibitipoca e a Reserva Biológica do Patrimônio Natural Serra do Ibitipoca**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XII, n. 63, abr 2009. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=5916>. Acesso em 06/06/16.

BHP BILLINTON. **Relatório anual findo em 30 de junho de 2016**. Disponível em: <<http://www.bhpbilliton.com/>>. Acesso em: 10/11/2015.

BRAGA, C., QUEIROZ, A. P., SILVA, A. L., MONTENEGRO, C. C., PINHO, D. R., SOUSA, F. C., et al. (2011). **Contabilidade ambiental: ferramenta para a gestão da sustentabilidade** (1. ed. ed.). São Paulo: Atlas.

BRASIL. Lei nº 6.385 de 7 de dezembro de 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF. 7 dez 1976. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6385.htm>. Acesso em: 25/09/2015

BRASIL. Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF. 15 dez 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm>. Acesso em: 25/09/2015

BRASIL. Lei nº 6.766 de 19 de dezembro de 1979. Dispõe sobre o Parcelamento do Solo Urbano e dá outras Providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF. 19 dez 1979. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6766.htm>. Acesso em: 25/09/2015

BRASIL. Lei nº 6.938 de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF. 31 ago de 1981. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6938.htm>. Acesso em: 25/09/2015

BRASIL. Lei nº 7.347 de 24 de julho de 1985. Institui a Política Nacional de Recursos Hídricos, cria o Sistema Nacional de Gerenciamento de Recursos Hídricos, regulamenta o inciso XIX do art. 21 da Constituição Federal, e altera o art. 1º da Lei nº 8.001, de 13 de março de 1990, que modificou a Lei nº 7.990, de 28 de dezembro de 1989. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF. 8 jan de 1997. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9433.htm>. Acesso em: 25/09/2015

BRASIL. Lei nº 9.433 de 8 de janeiro de 1997. Disciplina a ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio-ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de

valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico (VETADO) e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF. 24 jul de 1985. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7347orig.htm>. Acesso em: 25/09/2015

BRASIL. Lei nº 9.605 de 12 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF. 12 fev de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9605.htm>. Acesso em: 25/09/2015

BRASIL. Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF. 28 dez de 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm>. Acesso em: 25/09/2015

BRASIL. Lei nº 12.651 de 25 de maio de 2012. Dispõe sobre a proteção da vegetação nativa; altera as Leis nos 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, e 11.428, de 22 de dezembro de 2006; revoga as Leis nos 4.771, de 15 de setembro de 1965, e 7.754, de 14 de abril de 1989, e a Medida Provisória no 2.166-67, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF. 25 mai de 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112651.htm>. Acesso em: 25/09/2015

CELLA, G., RODRIGUES, J. M., e NIYAMA, J. K. (2009). **Contabilidade Internacional – análise dos periódicos internacionais sobre pesquisas em educação contábil face a convergencia e globalização**. Revista Contemporânea de Contabilidade.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica**. 6.ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

COELHO, Claudio Ulisses Ferreira. LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Brasília: CVM, 2009. Disponível em:<www.cvm.gov.br>. Acesso em: 14/09/2016

CÔMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Conceitual Básico: Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro**. Brasília: CPC, 2009. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 25/09/2016.

CÔMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 25: Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**. Brasília: CPC, 2009. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php>>. Acesso em: 25/09/2016

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Conheça o CPC**. Brasília: CPC, 2009. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>>. Acesso em 23/09/2016

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **O conselho**. Brasília: CFC, 2009. Disponível em: <<http://cfc.org.br/oconselho/>> Acesso em 23/09/2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução 774 de 1994**. Brasília: CFC, 2009. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_774.pdf> Acesso em 23/09/2016.

CUNHA, F. D., NASCIMENTO, F. L., NASCIMENTO, R. S., e TIOSSI, F. M. (2015). **A internacionalização da contabilidade no Brasil**. *Revista Organizações e Sociedade*, 4.

DICIONÁRIO do Aurélio Online. Disponível em: <<https://dicionariodoaurelio.com/informacao>>. Acesso em: 22/08/2016

DONAIRE, D. (1999). **Gestão ambiental na empresa** (2ª ed.). São Paulo: Atlas.

FARIA, A. C., TONINI, A. C., MAÑAS, A. V., BARRETO, C. E., SZAFIR-GOLDSTEIN, C., SANTOS, J. A., et al. (2007). **Gestão empresarial: sistemas e ferramentas**. São Paulo: Atlas.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1997

FUNDAÇÃO IFRS. **Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade** (IASB). Disponível em: <<http://www.ifrs.org/The-organisation/Documents/2013/Who-We-Are-Portuguese-2013.pdf>> Acesso em: 25/09/2015

HENDRIKSEN, Eldon S. VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HOLANDA, A. P., e COELHO, A. C. (2016). **Gerenciamento de resultados e estrutura de propriedade: evidências no Brasil**. *REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, 6, 17-35.

IAS 37 - International Accounting Standards n. 37, IN: **International Accounting Standards**. IASB: Londres, 2002.

INBS. **As 7 principais leis ambientais brasileiras**. 2015. Disponível em: <<http://www.inbs.com.br/7-principais-leis-ambientais-brasileiras>> Acesso em: 25/09/2016

INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE (IBAMA). Brasil, 2016. Disponível em: <<http://www.ibama.gov.br/>>. Acesso em: 09/09/2016.

IUDÍCIBUS, D., MARTINS, E., KANITZ, S. C., RAMOS, A. D., CASTILHO, E., BENATTI, L., et al. (2010). **Contabilidade Introdutória / equipe de professores da faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis da USP, coordenação Sérgio Iudícibus** (11ª ed.). São Paulo: Atlas.

IUDICIBUS, S. d., MARTINS, E., GELBCKE, E. R., e SANTOS, A. (2010). **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas.

JOIA, R. M., e NAKAO, S. H. (jan/mar de 2014). **Adoção de IFRS e gerenciamento de resultado nas empresas brasileiras de capital aberto**. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, 8, 22-38.

LAKATOS, E. M., e MARCONI, M. d. (2010). **Fundamentos de metodologia científica** (7ª ed.). São Paulo: Atlas.

LE COADIC, Yves-François. **A ciência da informação**. 2 ed. Brasília: Briquet de Lemos, 2004. Tradução: Maria Yêda F. S. de Filgueiras Gomes.

MACEDO, R. K. (1994). **Gestão ambiental: os instrumentos básicos para a gestão ambiental de territórios e unidades produtivas**. Rio de Janeiro: Abes.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 10. ed. – São Paulo: Atlas, 2009

MARQUES, MARCELO MAIA. **O gerenciamento de resultados nas empresas brasileiras após a adoção do IFRS** - Rio de Janeiro: [s.n.], 2014.

MARTINEZ, Antonio Lopo. **“Gerenciamento” dos resultados contábeis: Estudo empírico das companhias abertas brasileiras**. São Paulo: FEA/USP, 2001.

MARTINS, G. d., e THEÓPHILO, C. R. (2009). **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas** (2ª ed.). São Paulo: Atlas.

MOSCOVE, Stephen A.; SIMKIN, Mark G.; BAGRANOFF, Nancy A.. **Sistemas de informações contábeis**. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, A. F., BENETTI, J. E., e VARELA, P. S. (s.d.). **Disclosure das provisões e dos passivos e ativos contingentes: Um estudo em empresas listadas na BM&FBOVESPA**. p. 15.

Padoveze, L. C. (2009). **Manual da contabilidade básica: contabilidade introdutória e intermediária**. São Paulo: Atlas.

PEREZ JUNIOR, J. H. (2012). **Contabilidade Avançada** (8 ed.). São Paulo: Atlas.

Portal EBC. **Relembre os principais desastres ambientais ocorridos no Brasil**. Disponível em: <<http://www.ebc.com.br/noticias/meio-ambiente/2015/11/conheca-os-principais-desastres-ambientais-ocorridos-no-brasil>>. Acesso em: 03/07/2015.

SÁ, Antônio L. de. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SAMARCO MINERAÇÃO. **Relatório Anual findo em 31 de dezembro de 2015**. Disponível em: <<http://www.samarco.com/>>. Acesso em: 07/11/2015.

TINOCO, J. P., e KRAEMER, M. P. (2011). **Contabilidade e gestão ambiental** (3 ed.). São Paulo: Atlas.

VALE. **Demonstrações Financeiras Padronizadas - 2015/2016**. Disponível em: <<http://www.vale.com/brasil/PT/Paginas/default.aspx>>. Acesso em: 03/11/2015

ANEXO 1- Check List de verificação do CPC 25

CHECK LIST - CPC 25					
1) RECONHECIMENTO					
1.a) PROVISÃO					
ITEM		SIM	NÃO	NÃO SE APLICA	JUSTIFICATIVA
1.a.a)	Existe obrigação presente como resultado de evento passado?				
1.a.b)	Provável saída de recurso para liquidar obrigação?				
1.a.c)	O montante pode ser estimado com considerável segurança?				
1.a.d)	Estão segregados em curto e longo prazo?				
1.a.e)	Estão detalhadas de acordo com a natureza da obrigação?				
1.b) PASSIVO CONTINGENTE					
ITEM		SIM	NÃO	NÃO SE APLICA	JUSTIFICATIVA
1.b.a)	Divulgado em nota explicativa?				
1.b.b)	São periodicamente avaliados para determinar se uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos se tornou provável?				
2) MENSURAÇÃO					
2.a) PROVISÃO E PASSIVO CONTINGENTE					
ITEM		SIM	NÃO	NÃO SE APLICA	JUSTIFICATIVA
2.a.a)	O valor da provisão é a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação?				
2.a.b)	Os riscos e incertezas foram considerados na elaboração da melhor estimativa possível				
2.a.c)	A obrigação representa o valor presente dos desembolsos que se espera que sejam exigidos para liquidar a obrigação?				
2.a.d)	Os valores foram reavaliados e ajustados na data do balanço?				
3) DIVULGAÇÃO					
3.a) PARA CADA TIPO DE PROVISÃO FORAM DIVULGADOS:					
ITEM		SIM	NÃO	NÃO SE APLICA	JUSTIFICATIVA
3.a.a)	Uma breve descrição da natureza da obrigação				
3.a.b)	O cronograma esperado para as saídas de benefícios econômicos?				
3.a.c)	O valor contábil no início e no fim do período?				

3.a.d)	Provisões adicionais feitas no exercício, incluindo aumento nas provisões existentes?				
3.a.e)	Montantes utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a provisão) durante o exercício?				
3.a.f)	Montantes não utilizados e estornados durante o exercício?				
3.a.h)	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?				
3.a.i)	As principais premissas adotadas em relação a eventos futuros?				
3.a.j)	O valor de qualquer reembolso esperado, declarando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso esperado?				
3.b) PARA CADA TIPO DE PASSIVO CONTINGENTE FORAM DIVULGADOS:					
ITEM		SIM	NÃO	NÃO SE APLICA	JUSTIFICATIVA
3.b.a)	Uma breve descrição da natureza?				
3.b.b)	A estimativa de seu efeito financeiro quando praticável?				
3.b.c)	As incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída quando praticável?				
3.b.d)	A possibilidade de qualquer reembolso quando praticável?				

Fonte: CPC 25 e KPMG (adaptado pela autora).

CHEC LIST APLICADO NA SAMARCO – RELATORIO ANUAL 2015

CHECK LIST - CPC 25		
1) RECONHECIMENTO		
1.a) PROVISÃO		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
1.a.a)	SIM	Samarco; 2015; p. 34 e 35; item g.
1.a.b)	SIM	Samarco; 2015; p. 35; item g.
1.a.c)	NÃO	Samarco; 2015; p. 34 e 35; item g. "A extensão, o escopo completo, assim como a temporalidade e o custo dos programas de reparação e remediação futuros estão sujeitos a um elevado grau de incerteza porque dependem da conclusão dos estudos dos especialistas, da elaboração dos planos de ações e também do resultado dos julgamentos das demandas judiciais.

1.a.d)	SIM	Samarco; 2015; p. 35; item g. "quadro"
1.a.e)	SIM	Samarco; 2015; p. 35; item g. "quadro"
1.b) PASSIVO CONTINGENTE		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
1.b.a)	SIM	Samarco; 2015; p. 36; item h.
1.b.b)	SIM	Samarco; 2015; p. 36; item h.
2) MENSURAÇÃO		
2.a) PROVISÃO E PASSIVO CONTINGENTE		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
2.a.a)	NÃO	Samarco; 2015; p. 35; item g. "evolução das ações e conhecimento dos impactos, mudanças nas premissas chave podem resultar em futuras alterações substanciais nos valores provisionados em publicações futuras" e "Administração considerou outras ações, classificadas como de perdas possíveis e/ou prováveis, que se encontram em estágios iniciais dos processos e trazem consigo significativas incertezas decorrentes de sobreposição de pedidos e com o TTAC, definição dos valores envolvidos, lapso temporal indenizatório, novas demandas, e acordos judiciais e extrajudiciais".
2.a.b)	SIM	Samarco; 2015; p. 35; item g e h. "A provisão constituída foi descontada a valor presente utilizando a taxa livre de risco de 7,185% ao ano, está baseada em título de 10 anos do Brasil no mercado internacional com data de referência 31 de dezembro de 2015 obtido na Bloomberg."
2.a.c)	SIM	Samarco; 2015; p. 35; item g. "A provisão constituída foi descontada a valor presente utilizando a taxa livre de risco de 7,185% ao ano, está baseada em título de 10 anos do Brasil no mercado internacional com data de referência 31 de dezembro de 2015 obtido na Bloomberg."
2.a.d)	SIM	Samarco; 2015; p. 34; item g. "Em 31 de dezembro de 2015, foi registrada provisão baseada em informações atuais existentes incluindo a tecnologia disponível e preços correntes, para desembolsos futuros relacionados à obrigação presente que foi gerada pelo rompimento da barragem de Fundão"
3) DIVULGAÇÃO		
3.a) PARA CADA TIPO DE PROVISÃO FORAM DIVULGADOS:		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
3.a.a)	SIM	Samarco; 2015; p. 35; itens g.1, g.2, g.3 e g.4.
3.a.b)	NÃO	A empresa trata do cronograma, mas não demonstra.
3.a.c)	NÃO	A empresa não demonstra na nota específica do fato relevante (rompimento da barragem) o valor contábil no início e no final do período. Mas, no balanço patrimonial da empresa é demonstrado esse comparativo.

3.a.d)	NÃO	A empresa não demonstra na nota específica do fato relevante (Samarco; 2015; p.31; item 3) o valor contábil no início e no final do período. Mas, no item 20 - "Proviões Diversas" (Samarco; 2015; p. 64; item 20) é demonstrado essas adições feitas.
3.a.e)	NÃO	A empresa não demonstra na nota específica do fato relevante (Samarco; 2015; p.31; item 3) o valor contábil no início e no final do período. Mas, no item 20 - "Proviões Diversas" (Samarco; 2015; p. 64; item 20) é demonstrado essas adições feitas.
3.a.f)	NÃO	Não há demonstrado nas DFPs esses valores.
3.a.h)	NÃO	Não há demonstrado nas DFPs esses valores.
3.a.i)	SIM	Samarco; 2015; p. 17; item 2.2-(i) "A provisão para recuperação socioambiental e socioeconômica é constituída quando da identificação de uma área impactada ou requerimento de reparação de danos cíveis incorridos, que geram uma obrigação presente para a Companhia. Este processo envolve estimativas complexas na determinação do montante de desembolso futuro esperado pela Administração e seus consultores externos, conforme divulgado na Nota 3.
3.a.j)	NÃO SE APLICA	Não há demonstrado nas DFPs esses valores.
3.b) PARA CADA TIPO DE PASSIVO CONTINGENTE FORAM DIVULGADOS:		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
3.b.a)	SIM	Samarco; 2015; p. 36; item 3-h e Samarco; 2015; p. 64; Item 19 (b) "Processos envolvendo riscos ambientais referentes aos Estados de Minas Gerais e Espirito Santo, no que se referem a autuações pelos órgãos de fiscalização. - Processos na esfera judicial em diversas fases processuais. - 2015: R\$ 62.893; 2015: R\$ 55.453".
3.b.b)	SIM	Samarco; 2015; p. 36; item 3-h "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."
3.b.c)	SIM	Samarco; 2015; p. 36; item 3-h "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."
3.b.d)	NÃO SE APLICA	

CHECK LIST APLICADO NA VALE – RELATORIO ANUAL 2015

CHECK LIST - CPC 25		
1) RECONHECIMENTO		
1.a) PROVISÃO		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
1.a.a)	NÃO	Vale; 2015.4; p. 20; Nota 4-c "Em função desses processos pendentes estarem em estágios bastante preliminares, não é possível determinar um intervalo de possíveis desfechos ou uma estimativa confiável da exposição potencial neste momento. Portanto, nenhuma provisão está sendo reconhecida e nenhum passivo contingente foi quantificado."
1.a.b)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato.
1.a.c)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato.
1.a.d)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato.
1.a.e)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato.
1.b) PASSIVO CONTINGENTE		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
1.b.a)	NÃO	Vale; 2015.4; p. 20; Nota 4-c "Em função desses processos pendentes estarem em estágios bastante preliminares, não é possível determinar um intervalo de possíveis desfechos ou uma estimativa confiável da exposição potencial neste momento. Portanto, nenhuma provisão está sendo reconhecida e nenhum passivo contingente foi quantificado."
1.b.b)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato.
2) MENSURAÇÃO		
2.a) PROVISÃO E PASSIVO CONTINGENTE		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
2.a.a)	NÃO	Vale; 2015.4; p. 20; Nota 4-c "Em função desses processos pendentes estarem em estágios bastante preliminares, não é possível determinar um intervalo de possíveis desfechos ou uma estimativa confiável da exposição potencial neste momento. Portanto, nenhuma provisão está sendo reconhecida e nenhum passivo contingente foi quantificado."

2.a.b)	SIM	Vale; 2015.4; p.20; nota 4-c "Como consequência da natureza preliminar destes fatos, não é possível determinar, nesse momento, um intervalo de possíveis desfechos ou estimativas confiáveis da exposição potencial, e nenhuma provisão foi reconhecida pela Vale".
2.a.c)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato.
2.a.d)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato.
3) DIVULGAÇÃO		
3.a) PARA CADA TIPO DE PROVISÃO FORAM DIVULGADOS:		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
3.a.a)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato.
3.a.b)	NÃO	Não encontrado nas NE
3.a.c)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato. Porém, no que se refere as demais provisões da empresa, no caso as ambientais, que são reconhecidas, na nota 18 item B (p.34) a empresa demonstra essa variação. Nesta nota está sendo informada sobre provisões ambientais, onde entende-se que nela é possível estar tratando, também, do fato ocorrido na samarco.
3.a.d)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato. Porém, no que se refere as demais provisões da empresa, no caso as ambientais, que são reconhecidas, na nota 18 item A (p.34) a empresa demonstra essa variação. Nesta nota está sendo informada sobre provisões ambientais, onde entende-se que nela é possível estar tratando, também, do fato ocorrido na samarco.
3.a.e)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato. Porém, no que se refere as demais provisões da empresa, no caso as ambientais, que são reconhecidas, na nota 18 item A (p.34) a empresa demonstra essa variação. Nesta nota está sendo informada sobre provisões ambientais, onde entende-se que nela é possível estar tratando, também, do fato ocorrido na samarco.

3.a.f)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato. Porém, no que se refere as demais provisões da empresa, no caso as ambientais, que são reconhecidas, na nota 18 item A (p.34) a empresa demonstra essa variação. Nesta nota está sendo informada sobre provisões ambientais, onde entende-se que nela é possível estar tratando, também, do fato ocorrido na samarco.
3.a.h)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato.
3.a.i)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato."[...]Eventuais obrigações não reconhecidas, consideradas passivos contingentes e, possíveis exposições futuras, incluindo o cronograma de pagamentos, não pode ser razoavelmente mensurado nesse momento." (Vale; 2015.4; p.19; item 4-b.)
3.a.j)	NÃO SE APLICA	Não há demonstrado nas DFPs esses valores.
3.b) PARA CADA TIPO DE PASSIVO CONTINGENTE FORAM DIVULGADOS:		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
3.b.a)	NÃO	Vale; 2015.4; p. 20; Nota 4-c "Em função desses processos pendentes estarem em estágios bastante preliminares, não é possível determinar um intervalo de possíveis desfechos ou uma estimativa confiável da exposição potencial neste momento. Portanto, nenhuma provisão está sendo reconhecida e nenhum passivo contingente foi quantificado."
3.b.b)	SIM	Vale; 2015.4; p.19; item 4-a "Como consequência do rompimento da barragem, a Samarco incorreu em despesas, baixa de ativos e reconheceu provisões para remediação que afetou seu balanço patrimonial e demonstração de resultado. Como a Samarco é uma joint venture, os efeitos do rompimento da barragem estão reconhecidos pela Vale pelo método de equivalência patrimonial, na qual o impacto no balanço patrimonial e na demonstração de resultado está limitado a participação da Companhia no capital social da Samarco, de acordo com a legislação societária brasileira.
3.b.c)	SIM	Vale; 2015.4; p. 19; item 4-b "Existe um elevado grau de incerteza nessas provisões já que a avaliação do impacto ambiental e socioeconômico encontra-se em estágio preliminar".
3.b.d)	NÃO SE APLICA	Não há demonstrado nas DFPs esses valores.

CHECK LIST APLICADO NA VALE – PRIMEIRO ITR 2016

CHECK LIST - CPC 25		
1) RECONHECIMENTO		
1.a) PROVISÃO		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
1.a.a)	NÃO	VALE; 2016.1; P. 16; ITEM 4 "Até que novos fatos e circunstâncias estejam disponíveis e as mencionadas incertezas sejam reduzidas, não é possível estimar ou mensurar razoavelmente se Vale será requerida a efetuar contribuições a Samarco para que esta cumpra com o acordo ou se terá que fornecer garantias para suas outras obrigações. Portanto, nenhuma provisão foi reconhecida nas demonstrações contábeis intermediárias da Companhia referente a 31 de março de 2016."
1.a.b)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato.
1.a.c)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato.
1.a.d)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato.
1.a.e)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato.
1.b) PASSIVO CONTINGENTE		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
1.b.a)	NÃO	VALE; 2016.1; P. 16; ITEM 4 "Em função desses processos pendentes estarem em estágios bastante preliminares, não é possível determinar um intervalo de possíveis desfechos ou uma estimativa confiável da exposição potencial neste momento. Portanto, nenhuma provisão está sendo reconhecida e nenhum passivo contingente foi quantificado."
1.b.b)	SIM	VALE; 2016.1; P. 16; ITEM 4 "Companhia reavaliará a cada data de apresentação de suas demonstrações contábeis as premissas chaves utilizadas pela Samarco na preparação dos fluxos de caixa e eventual impacto identificado relacionado a esse assunto, quando identificado, será refletido nas demonstrações contábeis da Companhia."
2) MENSURAÇÃO		
2.a) PROVISÃO E PASSIVO CONTINGENTE		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
2.a.a)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato.

2.a.b)	SIM	VALE; 2016.1; P. 16; ITEM 4 "Até que novos fatos e circunstâncias estejam disponíveis e as mencionadas incertezas sejam reduzidas, não é possível estimar ou mensurar razoavelmente se Vale será requerida a efetuar contribuições a Samarco para que esta cumpra com o acordo ou se terá que fornecer garantias para suas outras obrigações". Portanto, diante dessa premissa não houve reconhecimento de provisões.
2.a.c)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato.
2.a.d)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato.
3) DIVULGAÇÃO		
3.a) PARA CADA TIPO DE PROVISÃO FORAM DIVULGADOS:		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
3.a.a)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato.
3.a.b)	NÃO	Não encontrado nas NE
3.a.c)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato. Porém, no que se refere as demais provisões da empresa, no caso as ambientais, que são reconhecidas, na nota 14 item B (p.22) a empresa demonstra essa variação. Nesta nota está sendo informada sobre provisões ambientais, onde entende-se que nela é possível estar tratando, também, do fato ocorrido na samarco.
3.a.d)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato. Porém, no que se refere as demais provisões da empresa, no caso as ambientais, que são reconhecidas, na nota 14 item B (p.22) a empresa demonstra essa variação. Nesta nota está sendo informada sobre provisões ambientais, onde entende-se que nela é possível estar tratando, também, do fato ocorrido na samarco.
3.a.e)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato. Porém, no que se refere as demais provisões da empresa, no caso as ambientais, que são reconhecidas, na nota 14 item B (p.22) a empresa demonstra essa variação. Nesta nota está sendo informada sobre provisões ambientais, onde entende-se que nela é possível estar tratando, também, do fato ocorrido na samarco.

3.a.f)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato. Porém, no que se refere as demais provisões da empresa, no caso as ambientais, que são reconhecidas, na nota 14 item B (p.22) a empresa demonstra essa variação. Nesta nota está sendo informada sobre provisões ambientais, onde entende-se que nela é possível estar tratando, também, do fato ocorrido na samarco.
3.a.h)	NÃO	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato.
3.a.i)	NÃO SE APLICA	Conforme item 1.a.a, nenhuma provisão foi reconhecida se tratando do rompimento da barragem de Fundão, portanto, este item não se aplica a este fato. Porém, relatam em NE o tratamento de projeções futuras feita pela empresa samarco: "[...] No entanto, as projeções futuras de caixa da Samarco requerem o uso de estimativas e premissas críticas em sua preparação, incluindo, mas não se limitando: (i) a presunção de que o acordo será homologado judicialmente; (ii) a recuperação de depósitos judiciais em conexão a processos ainda em andamento; (iii) a retomada de suas operações em prazo razoável; e (iv) o gerenciamento da dívida detida pela Samarco com as instituições financeiras e detentoras de dívidas." (Vale; 2015; p.16; item 4.)
3.a.j)	NÃO SE APLICA	Não há demonstrado nas DFPs esses valores.
3.b) PARA CADA TIPO DE PASSIVO CONTINGENTE FORAM DIVULGADOS:		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
3.b.a)	NÃO	VALE; 2015; P. 16; ITEM 4 "Em função desses processos pendentes estarem em estágios bastante preliminares, não é possível determinar um intervalo de possíveis desfechos ou uma estimativa confiável da exposição potencial neste momento. Portanto, nenhuma provisão está sendo reconhecida e nenhum passivo contingente foi quantificado."
3.b.b)	NÃO	VALE; 2015; P. 16; ITEM 4 "A Companhia reavaliará a cada data de apresentação de suas demonstrações contábeis as premissas chaves utilizadas pela Samarco na preparação dos fluxos de caixa e eventual impacto identificado relacionado a esse assunto, quando identificado, será refletido nas demonstrações contábeis da Companhia.."
3.b.c)	SIM	VALE; 2015; P. 16; ITEM 4 "Até que novos fatos e circunstâncias estejam disponíveis e as mencionadas incertezas sejam reduzidas, não é possível estimar ou mensurar razoavelmente se Vale será requerida a efetuar contribuições a Samarco para que esta cumpra com o acordo ou se terá que fornecer garantias para suas outras obrigações". Portanto, diante dessa premissa não houve reconhecimento de provisões.
3.b.d)	NÃO SE APLICA	Não há demonstrado nas DFPs esses valores.

CHEC LIST APLICADO NA VALE – SEGUNDO ITR 2016

VALE 2T2016

CHECK LIST - CPC 25

1) RECONHECIMENTO		
1.a) PROVISÃO		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
1.a.a)	SIM	VALE; 2016.2; p. 19; Nota 4.b "a Companhia decidiu constituir em suas demonstrações contábeis intermediárias de 30 de junho de 2016, a melhor estimativa de sua obrigação relacionada ao Acordo"
1.a.b)	SIM	VALE; 2016.2; p. 19; Nota 4.a "R\$ 2,0 bilhões em 2016, R\$ 1,2 bilhões em 2017 e R\$ 1,2 bilhões em 2018"
1.a.c)	SIM	VALE; 2016.2; p. 19; Nota 4.b "a Companhia decidiu constituir em suas demonstrações contábeis intermediárias de 30 de junho de 2016, a melhor estimativa de sua obrigação relacionada ao Acordo"
1.a.d)	NÃO	Não há demonstrado em notas explicativas
1.a.e)	NÃO	Não há demonstrado em notas explicativas
1.b) PASSIVO CONTINGENTE		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
1.b.a)	NÃO	VALE; 2016.2; p. 19; Nota 4-c "Em função desses processos pendentes estarem em estágios bastante preliminares, não é possível determinar o intervalo de possíveis desfechos e/ou uma estimativa confiável da exposição potencial neste momento. Portanto, nenhum passivo contingente foi quantificado e nenhuma provisão relacionada a tais processos está sendo reconhecida."
1.b.b)	NÃO	Não há demonstrado em notas explicativas
2) MENSURAÇÃO		
2.a) PROVISÃO E PASSIVO CONTINGENTE		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
2.a.a)	SIM	VALE; 2016.2; p. 19; Nota 4.b "a Companhia decidiu constituir em suas demonstrações contábeis intermediárias de 30 de junho de 2016, a melhor estimativa de sua obrigação relacionada ao Acordo"
2.a.b)	NÃO	Não há demonstrado em notas explicativas esse item com relação ao rompimento da barragem.

2.a.c)	SIM	VALE; 2016.2; p. 19; Nota 4.b "De acordo com estudos detalhados elaborados por empresas especializadas independentes contratadas pela Samarco, o valor para cumprimento das obrigações previstas no Acordo, necessárias para reparação e compensação do incidente, foi estimado em R\$11.121, dos quais R\$656 já foram desembolsados pela Samarco até 30 de junho de 2016. A parcela do saldo remanescente estimada, descontada a valor presente a uma taxa livre de risco, totaliza R\$3.733 em 30 de junho de 2016."
2.a.d)	SIM	VALE; 2016.2; p. 19; Nota 4.b "A Companhia reavaliará a cada data de apresentação de suas demonstrações contábeis as premissas chaves utilizadas pela Samarco na preparação dos fluxos de caixa, assim como, as utilizadas na constituição da sua provisão, a fim de refletir tempestivamente eventuais alterações no julgamento utilizado pela Administração e/ou na ocorrência de novos fatos e circunstâncias."
3) DIVULGAÇÃO		
3.a) PARA CADA TIPO DE PROVISÃO FORAM DIVULGADOS:		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
3.a.a)	NÃO	Não há demonstrado em notas explicativas esse item com relação ao rompimento da barragem.
3.a.b)	NÃO	Não há demonstrado em notas explicativas esse item com relação ao rompimento da barragem.
3.a.c)	NÃO	Não há demonstrado em notas explicativas esse item com relação ao rompimento da barragem.
3.a.d)	NÃO	Não há demonstrado em notas explicativas esse item com relação ao rompimento da barragem.
3.a.e)	NÃO	Não há demonstrado em notas explicativas esse item com relação ao rompimento da barragem.
3.a.f)	NÃO	Não há demonstrado em notas explicativas esse item com relação ao rompimento da barragem.
3.a.h)	NÃO	Não há demonstrado em notas explicativas esse item com relação ao rompimento da barragem.
3.a.i)	SIM	VALE; 2016.2; p. 19; Nota 4.b "A Companhia reavaliará a cada data de apresentação de suas demonstrações contábeis as premissas chaves utilizadas pela Samarco na preparação dos fluxos de caixa, assim como, as utilizadas na constituição da sua provisão, a fim de refletir tempestivamente eventuais alterações no julgamento utilizado pela Administração e/ou na ocorrência de novos fatos e circunstâncias."
3.a.j)	NÃO SE APLICA	
3.b) PARA CADA TIPO DE PASSIVO CONTINGENTE FORAM DIVULGADOS:		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA

3.b.a)	NÃO	Não há demonstrado em notas explicativas esse item com relação ao rompimento da barragem.
3.b.b)	NÃO	Não há demonstrado em notas explicativas esse item com relação ao rompimento da barragem.
3.b.c)	SIM	VALE; 2016.2; p. 19; Nota 4.b "A Companhia reavaliará a cada data de apresentação de suas demonstrações contábeis as premissas chaves utilizadas pela Samarco na preparação dos fluxos de caixa, assim como, as utilizadas na constituição da sua provisão, a fim de refletir tempestivamente eventuais alterações no julgamento utilizado pela Administração e/ou na ocorrência de novos fatos e circunstâncias."
3.b.d)	NÃO SE APLICA	Não há demonstrado nas DFPs esses valores.

CHECK LIST APLICADO NA SAMARCO – TERCEIRO ITR 2016

CHECK LIST - CPC 25		
1) RECONHECIMENTO		
1.a) PROVISÃO		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
1.a.a)	SIM	Vale; 2016; p. 20; item 4
1.a.b)	SIM	Vale; 2016; p. 20; item 4
1.a.c)	SIM	Vale; 2016; p. 20; item 4 "Em função disso, a Companhia constituiu provisão em suas demonstrações contábeis intermediárias de 30 de junho de 2016, no valor de R\$5.560, que descontada a valor presente a uma taxa livre de risco, totalizou R\$3.733, sendo essa a melhor estimativa dos recursos necessários para cumprimento dos programas de reparação e compensação previstos no Acordo, equivalente ao percentual de 50%, assumido nos termos do Acordo pela Vale S.A."
1.a.d)	SIM	Vale; 2016; p. 20; item 4
1.a.e)	NÃO	Não há demonstrado em notas explicativas esse item com relação ao rompimento da barragem.
1.b) PASSIVO CONTINGENTE		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
1.b.a)	NÃO	Vale; 2016; p. 21; item 4 "[...] Em função desses outros processos estarem em estágios muito preliminares, não é possível determinar o intervalo de possíveis desfechos e/ou uma estimativa confiável da exposição potencial neste momento. Portanto, nenhum passivo contingente foi quantificado e nenhuma provisão relacionada a esses outros processos está sendo reconhecida."
1.b.b)	SIM	Vale; 2016; p. 21; item 4 "A Companhia reavaliará a cada data de apresentação de suas demonstrações contábeis as premissas chaves utilizadas pela Samarco na preparação do fluxo de caixa e, eventuais alterações serão refletidas na respectiva provisão, quando aplicável."

2) MENSURAÇÃO		
2.a) PROVISÃO E PASSIVO CONTINGENTE		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
2.a.a)	SIM	Vale; 2016; p. 20; item 4 "Em função disso, a Companhia constituiu provisão em suas demonstrações contábeis intermediárias de 30 de junho de 2016, no valor de R\$5.560, que descontada a valor presente a uma taxa livre de risco, totalizou R\$3.733, sendo essa a melhor estimativa dos recursos necessários para cumprimento dos programas de reparação e compensação previstos no Acordo, equivalente ao percentual de 50%, assumido nos termos do Acordo pela Vale S.A."
2.a.b)	SIM	Vale; 2016; p. 20; item 4 "[...] a Samarco revisou a premissa até então utilizada e, concluiu que não havia mais como estimar, com segurança razoável, o tempo e a forma com que suas operações serão retomadas."
2.a.c)	SIM	Vale; 2016; p. 20; item 4 "Em função disso, a Companhia constituiu provisão em suas demonstrações contábeis intermediárias de 30 de junho de 2016, no valor de R\$5.560, que descontada a valor presente a uma taxa livre de risco, totalizou R\$3.733, sendo essa a melhor estimativa dos recursos necessários para cumprimento dos programas de reparação e compensação previstos no Acordo, equivalente ao percentual de 50%, assumido nos termos do Acordo pela Vale S.A."
2.a.d)	SIM	Vale; 2016; p. 21; item 4 "A Companhia reavaliará a cada data de apresentação de suas demonstrações contábeis as premissas chaves utilizadas pela Samarco na preparação do fluxo de caixa e, eventuais alterações serão refletidas na respectiva provisão, quando aplicável."
3) DIVULGAÇÃO		
3.a) PARA CADA TIPO DE PROVISÃO FORAM DIVULGADOS:		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
3.a.a)	SIM	Vale; 2016; p. 20; item 4
3.a.b)	NÃO	Não há demonstrado em notas explicativas esse item com relação ao rompimento da barragem.
3.a.c)	SIM	Vale; 2016; p. 21; item 4
3.a.d)	NÃO SE APLICA	Não há provisões adicionais feitas no período com relação ao rompimento da barragem
3.a.e)	SIM	Vale; 2016; p. 21; item 4
3.a.f)	NÃO SE APLICA	Não houve movimentações relacionadas a esse item com referencia ao rompimento da barragem de fundão
3.a.h)	NÃO SE APLICA	

3.a.i)	SIM	Vale; 2016; p. 21; item 4 "A Companhia reavaliará a cada data de apresentação de suas demonstrações contábeis as premissas chaves utilizadas pela Samarco na preparação do fluxo de caixa e, eventuais alterações serão refletidas na respectiva provisão, quando aplicável."
3.a.j)	NÃO	Não há demonstrado nas DFPs esses valores.
3.b) PARA CADA TIPO DE PASSIVO CONTINGENTE FORAM DIVULGADOS:		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
3.b.a)	NÃO	Vale; 2016; p. 21; item 4 "[...] Em função desses outros processos estarem em estágios muito preliminares, não é possível determinar o intervalo de possíveis desfechos e/ou uma estimativa confiável da exposição potencial neste momento. Portanto, nenhum passivo contingente foi quantificado e nenhuma provisão relacionada a esses outros processos está sendo reconhecida."
3.b.b)	SIM	Vale; 2016; p. 21; item 4 "A Companhia reavaliará a cada data de apresentação de suas demonstrações contábeis as premissas chaves utilizadas pela Samarco na preparação do fluxo de caixa e, eventuais alterações serão refletidas na respectiva provisão, quando aplicável."
3.b.c)	SIM	Vale; 2016; p. 20; item 4 "[...] a Samarco revisou a premissa até então utilizada e, concluiu que não havia mais como estimar, com segurança razoável, o tempo e a forma com que suas operações serão retomadas."
3.b.d)	NÃO SE APLICA	Não há demonstrado nas DFPs esses valores.

CHECK LIST APLICADO A BHP BILLINTON – RELATORIO ANUAL (30/06/2016)

CHECK LIST - CPC 25		
1) RECONHECIMENTO		
1.a) PROVISÃO		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
1.a.a)	SIM	BHP Billinton; 2016; p. 168 e 169; Item " <i>Samarco - Dam failure related provisions and contingencies</i> "
1.a.b)	SIM	BHP Billinton; 2016; p. 168 e 169; Item " <i>Samarco - Dam failure related provisions and contingencies</i> "
1.a.c)	NÃO	BHP Billinton; 2016; p. 168 e 169; Item " <i>Samarco - Dam failure related provisions and contingencies</i> " ". A magnitude, o escopo e o momento desses custos adicionais estão sujeitos a um alto grau de incerteza e a Samarco indicou que prevê que incorrerá em custos futuros além dos previstos. Essas incertezas provavelmente continuarão por um período significativo e as mudanças nos principais pressupostos poderão resultar em uma mudança substancial no valor da provisão em períodos de relatório futuros".

1.a.d)	SIM	BHP Billinton; 2016; p. 167; Item 3 " <i>Significant events – Samarco dam failure</i> "
1.a.e)	SIM	BHP Billinton; 2016; p. 167; Item 3 " <i>Significant events – Samarco dam failure</i> "
1.b) PASSIVO CONTINGENTE		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
1.b.a)	SIM	BHP Billinton; 2016; p. 168; Item 3 " <i>Significant events – Samarco dam failure</i> "
1.b.b)	NÃO	Não encontrado em NE referente ao rompimento da barragem
2) MENSURAÇÃO		
2.a) PROVISÃO E PASSIVO CONTINGENTE		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
2.a.a)	NÃO	BHP Billinton; 2016; p. 169; Item <i>Samarco - Dam failure related provisions and contingencies</i> "A mensuração da provisão requer o uso de estimativas e suposições e pode ser afetada por, entre outros fatores, mudanças potenciais no escopo de trabalho exigido pelo Acordo, incluindo análise técnica adicional, custos incorridos com relação aos programas entregues, resolução da incerteza no que diz respeito ao reinício operacional, atualizações de desconto e taxas de câmbio, resolução de reclamações legais existentes e potenciais e status do Acordo. Como resultado, as despesas reais futuras podem diferir dos montantes actualmente fornecidos e as alterações a hipóteses e estimativas fundamentais podem resultar num impacto material no montante da provisão em períodos de relatório futuros."
2.a.b)	SIM	BHP Billinton; 2016; p. 169; Item <i>Samarco - Dam failure related provisions and contingencies</i> "A mensuração da provisão requer o uso de estimativas e suposições e pode ser afetada por, entre outros fatores, mudanças potenciais no escopo de trabalho exigido pelo Acordo, incluindo análise técnica adicional, custos incorridos com relação aos programas entregues, resolução da incerteza no que diz respeito ao reinício operacional, atualizações de desconto e taxas de câmbio, resolução de reclamações legais existentes e potenciais e status do Acordo. Como resultado, as despesas reais futuras podem diferir dos montantes actualmente fornecidos e as alterações a hipóteses e estimativas fundamentais podem resultar num impacto material no montante da provisão em períodos de relatório futuros."

2.a.c)	NÃO	BHP Billinton; 2016; p. 169; Item <i>Samarco - Dam failure related provisions and contingencies</i> "A mensuração da provisão requer o uso de estimativas e suposições e pode ser afetada por, entre outros fatores, mudanças potenciais no escopo de trabalho exigido pelo Acordo, incluindo análise técnica adicional, custos incorridos com relação aos programas entregues, resolução da incerteza no que diz respeito ao reinício operacional, atualizações de desconto e taxas de câmbio, resolução de reclamações legais existentes e potenciais e status do Acordo. Como resultado, as despesas reais futuras podem diferir dos montantes actualmente fornecidos e as alterações a hipóteses e estimativas fundamentais podem resultar num impacto material no montante da provisão em períodos de relatório futuros."
2.a.d)	NÃO	Não encontrado em NE referente ao rompimento da barragem
3) DIVULGAÇÃO		
3.a) PARA CADA TIPO DE PROVISÃO FORAM DIVULGADOS:		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
3.a.a)	SIM	BHP Billinton; 2016; p. 168; Item 3 " <i>Significant events – Samarco dam failure</i> "
3.a.b)	NÃO	Não encontrado em NE referente ao rompimento da barragem
3.a.c)	SIM	BHP Billinton; 2016; p. 168; Item 3 " <i>Significant events – Samarco dam failure</i> "
3.a.d)	NÃO	Não encontrado em NE referente ao rompimento da barragem
3.a.e)	SIM	BHP Billinton; 2016; p. 168; Item 3 " <i>Significant events – Samarco dam failure</i> "
3.a.f)	NÃO	Não encontrado em NE referente ao rompimento da barragem
3.a.h)	NÃO	Não encontrado em NE referente ao rompimento da barragem, pois ainda não foram divulgados outros periodos
3.a.i)	SIM	BHP Billinton; 2016; p. 168; Item 3 Significant events – Samarco dam failure "Quaisquer pedidos adicionais de financiamento ou de investimento futuro fornecidos estariam sujeitos a uma decisão futura, contabilizada naquele momento."
3.a.j)	NÃO	Não encontrado em NE referente ao rompimento da barragem
3.b) PARA CADA TIPO DE PASSIVO CONTINGENTE FORAM DIVULGADOS:		
ITEM	RESPOSTA	JUSTIFICATIVA
3.b.a)	SIM	BHP Billinton; 2016; p. 168; Item 3 " <i>Significant events – Samarco dam failure</i> "

3.b.b)	SIM	BHP Billinton; 2016; p. 168; Item 3 Significant events – Samarco dam failure "Como resultado, as despesas reais futuras podem diferir dos montantes actualmente fornecidos e as alterações a hipóteses e estimativas fundamentais podem resultar num impacto material no montante da provisão em períodos de relatório futuros."
3.b.c)	SIM	BHP Billinton; 2016; p. 168; Item 3 Significant events – Samarco dam failure "Consequentemente, também não é possível fornecer uma gama de resultados possíveis ou uma estimativa fiável do total de potenciais exposições futuras neste momento."
3.b.d)	NÃO	Não encontrado em NE referente ao rompimento da barragem