

Sistematizando Práticas para Administrar 2

Grayce Kelly Bianconi
João Dallamuta
(Organizadores)

 **Atena**
Editora
Ano 2020

Sistematizando Práticas para Administrar 2

Grayce Kelly Bianconi
João Dallamuta
(Organizadores)

 **Atena**
Editora
Ano 2020

2020 by Atena Editora

Copyright © Atena Editora

Copyright do Texto © 2020 Os autores

Copyright da Edição © 2020 Atena Editora

Editora Chefe: Profª Drª Antonella Carvalho de Oliveira

Diagramação: Geraldo Alves

Edição de Arte: Lorena Prestes

Revisão: Os Autores



Todo o conteúdo deste livro está licenciado sob uma Licença de Atribuição *Creative Commons*. Atribuição 4.0 Internacional (CC BY 4.0).

O conteúdo dos artigos e seus dados em sua forma, correção e confiabilidade são de responsabilidade exclusiva dos autores. Permitido o download da obra e o compartilhamento desde que sejam atribuídos créditos aos autores, mas sem a possibilidade de alterá-la de nenhuma forma ou utilizá-la para fins comerciais.

Conselho Editorial

Ciências Humanas e Sociais Aplicadas

Profª Drª Adriana Demite Stephani – Universidade Federal do Tocantins
Prof. Dr. Álvaro Augusto de Borba Barreto – Universidade Federal de Pelotas
Prof. Dr. Alexandre Jose Schumacher – Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Mato Grosso
Prof. Dr. Antonio Carlos Frasson – Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Prof. Dr. Antonio Gasparetto Júnior – Instituto Federal do Sudeste de Minas Gerais
Prof. Dr. Antonio Isidro-Filho – Universidade de Brasília
Prof. Dr. Carlos Antonio de Souza Moraes – Universidade Federal Fluminense
Prof. Dr. Constantino Ribeiro de Oliveira Junior – Universidade Estadual de Ponta Grossa
Profª Drª Cristina Gaio – Universidade de Lisboa
Profª Drª Denise Rocha – Universidade Federal do Ceará
Prof. Dr. Deyvison de Lima Oliveira – Universidade Federal de Rondônia
Prof. Dr. Edvaldo Antunes de Farias – Universidade Estácio de Sá
Prof. Dr. Eloi Martins Senhora – Universidade Federal de Roraima
Prof. Dr. Fabiano Tadeu Grazioli – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões
Prof. Dr. Gilmei Fleck – Universidade Estadual do Oeste do Paraná
Profª Drª Ivone Goulart Lopes – Istituto Internazionale delle Figlie di Maria Ausiliatrice
Prof. Dr. Julio Candido de Meirelles Junior – Universidade Federal Fluminense
Profª Drª Keyla Christina Almeida Portela – Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Mato Grosso
Profª Drª Lina Maria Gonçalves – Universidade Federal do Tocantins
Profª Drª Natiéli Piovesan – Instituto Federal do Rio Grande do Norte
Prof. Dr. Marcelo Pereira da Silva – Universidade Federal do Maranhão
Profª Drª Miranilde Oliveira Neves – Instituto de Educação, Ciência e Tecnologia do Pará
Profª Drª Paola Andressa Scortegagna – Universidade Estadual de Ponta Grossa
Profª Drª Rita de Cássia da Silva Oliveira – Universidade Estadual de Ponta Grossa
Profª Drª Sandra Regina Gardacho Pietrobon – Universidade Estadual do Centro-Oeste
Profª Drª Sheila Marta Carregosa Rocha – Universidade do Estado da Bahia
Prof. Dr. Rui Maia Diamantino – Universidade Salvador
Prof. Dr. Urandi João Rodrigues Junior – Universidade Federal do Oeste do Pará
Profª Drª Vanessa Bordin Viera – Universidade Federal de Campina Grande
Prof. Dr. William Cleber Domingues Silva – Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
Prof. Dr. Willian Douglas Guilherme – Universidade Federal do Tocantins

Ciências Agrárias e Multidisciplinar

Prof. Dr. Alexandre Igor Azevedo Pereira – Instituto Federal Goiano
Prof. Dr. Antonio Pasqualetto – Pontifícia Universidade Católica de Goiás
Profª Drª Daiane Garabeli Trojan – Universidade Norte do Paraná

Profª Drª Diocléa Almeida Seabra Silva – Universidade Federal Rural da Amazônia
Prof. Dr. Écio Souza Diniz – Universidade Federal de Viçosa
Prof. Dr. Fábio Steiner – Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul
Prof. Dr. Fágner Cavalcante Patrocínio dos Santos – Universidade Federal do Ceará
Profª Drª Girlene Santos de Souza – Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
Prof. Dr. Júlio César Ribeiro – Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
Profª Drª Lina Raquel Santos Araújo – Universidade Estadual do Ceará
Prof. Dr. Pedro Manuel Villa – Universidade Federal de Viçosa
Profª Drª Raissa Rachel Salustriano da Silva Matos – Universidade Federal do Maranhão
Prof. Dr. Ronilson Freitas de Souza – Universidade do Estado do Pará
Profª Drª Talita de Santos Matos – Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
Prof. Dr. Tiago da Silva Teófilo – Universidade Federal Rural do Semi-Árido
Prof. Dr. Valdemar Antonio Paffaro Junior – Universidade Federal de Alfenas

Ciências Biológicas e da Saúde

Prof. Dr. André Ribeiro da Silva – Universidade de Brasília
Profª Drª Anelise Levay Murari – Universidade Federal de Pelotas
Prof. Dr. Benedito Rodrigues da Silva Neto – Universidade Federal de Goiás
Prof. Dr. Edson da Silva – Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri
Profª Drª Eleuza Rodrigues Machado – Faculdade Anhanguera de Brasília
Profª Drª Elane Schwinden Prudêncio – Universidade Federal de Santa Catarina
Prof. Dr. Ferlando Lima Santos – Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
Prof. Dr. Gianfábio Pimentel Franco – Universidade Federal de Santa Maria
Prof. Dr. Igor Luiz Vieira de Lima Santos – Universidade Federal de Campina Grande
Prof. Dr. José Max Barbosa de Oliveira Junior – Universidade Federal do Oeste do Pará
Profª Drª Magnólia de Araújo Campos – Universidade Federal de Campina Grande
Profª Drª Mylena Andréa Oliveira Torres – Universidade Ceuma
Profª Drª Natiéli Piovesan – Instituto Federaci do Rio Grande do Norte
Prof. Dr. Paulo Inada – Universidade Estadual de Maringá
Profª Drª Vanessa Lima Gonçalves – Universidade Estadual de Ponta Grossa
Profª Drª Vanessa Bordin Viera – Universidade Federal de Campina Grande

Ciências Exatas e da Terra e Engenharias

Prof. Dr. Adélio Alcino Sampaio Castro Machado – Universidade do Porto
Prof. Dr. Alexandre Leite dos Santos Silva – Universidade Federal do Piauí
Prof. Dr. Carlos Eduardo Sanches de Andrade – Universidade Federal de Goiás
Profª Drª Carmen Lúcia Voigt – Universidade Norte do Paraná
Prof. Dr. Eloi Rufato Junior – Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Prof. Dr. Fabrício Menezes Ramos – Instituto Federal do Pará
Prof. Dr. Juliano Carlo Rufino de Freitas – Universidade Federal de Campina Grande
Prof. Dr. Marcelo Marques – Universidade Estadual de Maringá
Profª Drª Neiva Maria de Almeida – Universidade Federal da Paraíba
Profª Drª Natiéli Piovesan – Instituto Federal do Rio Grande do Norte
Prof. Dr. Takeshy Tachizawa – Faculdade de Campo Limpo Paulista

Conselho Técnico Científico

Prof. Msc. Abrãao Carvalho Nogueira – Universidade Federal do Espírito Santo
Prof. Msc. Adalberto Zorzo – Centro Estadual de Educação Tecnológica Paula Souza
Prof. Dr. Adailson Wagner Sousa de Vasconcelos – Ordem dos Advogados do Brasil/Seccional Paraíba
Prof. Msc. André Flávio Gonçalves Silva – Universidade Federal do Maranhão
Profª Drª Andreza Lopes – Instituto de Pesquisa e Desenvolvimento Acadêmico
Profª Msc. Bianca Camargo Martins – UniCesumar
Prof. Msc. Carlos Antônio dos Santos – Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
Prof. Msc. Cláudia de Araújo Marques – Faculdade de Música do Espírito Santo
Prof. Msc. Daniel da Silva Miranda – Universidade Federal do Pará
Profª Msc. Dayane de Melo Barros – Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Dr. Edwaldo Costa – Marinha do Brasil
Prof. Msc. Eliel Constantino da Silva – Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita
Prof. Msc. Gevair Campos – Instituto Mineiro de Agropecuária
Prof. Msc. Guilherme Renato Gomes – Universidade Norte do Paraná
Prof^a Msc. Jaqueline Oliveira Rezende – Universidade Federal de Uberlândia
Prof. Msc. José Messias Ribeiro Júnior – Instituto Federal de Educação Tecnológica de Pernambuco
Prof. Msc. Leonardo Tullio – Universidade Estadual de Ponta Grossa
Prof^a Msc. Lilian Coelho de Freitas – Instituto Federal do Pará
Prof^a Msc. Liliani Aparecida Sereno Fontes de Medeiros – Consórcio CEDERJ
Prof^a Dr^a Lívia do Carmo Silva – Universidade Federal de Goiás
Prof. Msc. Luis Henrique Almeida Castro – Universidade Federal da Grande Dourados
Prof. Msc. Luan Vinicius Bernardelli – Universidade Estadual de Maringá
Prof. Msc. Rafael Henrique Silva – Hospital Universitário da Universidade Federal da Grande Dourados
Prof^a Msc. Renata Luciane Polsaque Young Blood – UniSecal
Prof^a Msc. Solange Aparecida de Souza Monteiro – Instituto Federal de São Paulo
Prof. Dr. Welleson Feitosa Gazel – Universidade Paulista

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(eDOC BRASIL, Belo Horizonte/MG)**

S622 Sistematizando práticas para administrar 2 [recurso eletrônico] /
Organizadores Grayce Kelly Bianconi, João Dallamuta. – Ponta
Grossa, PR: Atena Editora, 2020.

Formato: PDF

Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader.

Modo de acesso: World Wide Web.

Inclui bibliografia

ISBN 978-85-7247-981-3

DOI 10.22533/at.ed.813201002

1. Administração. 2. Gestão organizacional. I. Bianconi, Grayce
Kelly. II. Dallamuta, João.

CDD 658.4

Elaborado por Maurício Amormino Júnior – CRB6/2422

Atena Editora
Ponta Grossa – Paraná - Brasil
www.atenaeditora.com.br
contato@atenaeditora.com.br

APRESENTAÇÃO

Esta obra é composta por pesquisas realizadas por professores e alunos na área de gestão, todas elas selecionadas e ordenadas pelas suas contribuições genuínas e relevantes dentro dos temas propostos.

Os desafios da gestão em nossos dias estão sobretudo relacionados ao enorme dinamismo e incertezas do ambiente de negócios, e suas rápidas e profundas transformações tecnológicas, culturais, sociais e econômicas.

A visão ampla do gestor, além dos temas diretamente associados a seus negócios é fundamental para a sobrevivência neste ambiente mutante. Esperamos que a leitura dos trabalhos selecionados nesta obra gere reflexões e novas ideias nos leitores, razão de ser de nosso trabalho.

Os organizadores gostariam de agradecer aos autores e editores pelo espírito de parceria e confiança.

Boa leitura

Grayce Kelly Bianconi
João Dallamuta

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1	1
HOW EFFICIENT ARE THE BRAZILIAN ELECTRICITY DISTRIBUTION COMPANIES?	
Sandra de Sousa Xavier José Wanderley Marangon Lima Luana Medeiros Marangon Lima Ana Lúcia Miranda Lopes	
DOI 10.22533/at.ed.8132010021	
CAPÍTULO 2	21
CONTRIBUIÇÕES TEÓRICAS ACERCA DA TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO VERDE	
Ingrid Zanuto de Freitas Solange Maria Debastiani Belquis Oliveira Meireles	
DOI 10.22533/at.ed.8132010022	
CAPÍTULO 3	32
ARTE SUSTENTÁVEL EM GARRAFAS DE VIDRO DESCARTADAS	
Fernanda dos Santos Isa Ricardo Ribeiro Alves Ana Júlia Teixeira Senna Sarmento Barata Felipe Elsemann Barreto	
DOI 10.22533/at.ed.8132010023	
CAPÍTULO 4	45
A TECNOLOGIA SOCIAL E SEU PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO: UMA ANÁLISE NO CONTEXTO DA ECONOMIA SOLIDÁRIA	
Daniel Teotonio do Nascimento Elcio Gustavo Benini Edi Augusto Benini Gustavo Henrique Petean	
DOI 10.22533/at.ed.8132010024	
CAPÍTULO 5	66
USO DA PREVISÃO DE DEMANDA PARA UM SETOR DE ATENDIMENTO DE UM HOSPITAL	
Paulo André de Oliveira Sergio Augusto Rodrigues	
DOI 10.22533/at.ed.8132010025	
CAPÍTULO 6	73
ANÁLISE ESTATÍSTICA DE DADOS E PREVISÃO DE DEMANDA DE REFRESCO EM PÓ SABOR LARANJA	
Jessica Tan Flavia Sayuri Miura Carla Adriana Pizarro Schmidt José Airton Azevedo Dos Santos	
DOI 10.22533/at.ed.8132010026	

CAPÍTULO 7	80
A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO PARA O SUCESSO DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO: UMA REVISÃO SISTEMÁTICA	
Cássia Emidio Maciel Andréa Cristina Trierweiler Helio Aisenberg Ferenhof	
DOI 10.22533/at.ed.8132010027	
CAPÍTULO 8	102
INVESTIMENTOS EM SAÚDE E EDUCAÇÃO: UM ESTUDO DAS INFORMAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS NO MUNICÍPIO DE PAIÇANDU – PARANÁ	
Roberto Rivelino Martins Ribeiro Paulo Sérgio de Moraes Possani Kerla Mattiello Iasmini Magnés Turci Borges	
DOI 10.22533/at.ed.8132010028	
CAPÍTULO 9	123
DETERMINANTES DAS REUNIÕES ASSOCIATIVAS INTERNACIONAIS: UMA ANÁLISE DE DADOS EM PAINEL	
Pedro Miguel Fonseca Moreira de Carvalho	
DOI 10.22533/at.ed.8132010029	
CAPÍTULO 10	144
DETERMINANTES DO DISCLOSURE AMBIENTAL	
Rafael Crisóstomo Alves Luiz Roberto Calado	
DOI 10.22533/at.ed.81320100210	
CAPÍTULO 11	159
ECOSSISTEMA ALAGOANO DE STARTUPS: UM ESTUDO RADIOGRÁFICO	
Ramon Cardeal Silva Josealdo Tonholo João Inácio Soletti Leandro Melo de Sales	
DOI 10.22533/at.ed.81320100211	
CAPÍTULO 12	187
EMPREENDEDORISMO COLETIVO E ARRANJOS PRODUTIVOS LOCAIS: UM ENSAIO TEÓRICO	
Laura Junqueira Vargas Raphael de Moraes Lidiane da Silva Dias	
DOI 10.22533/at.ed.81320100212	
CAPÍTULO 13	200
A GESTÃO DE EMPRESAS JUNIORES DE CURSOS DISTINTOS DENTRO DE UMA UNIVERSIDADE FEDERAL: UM INDICADOR DAS DIFICULDADES ENCONTRADAS	
Leyla Bianca dos Santos Silva Laura Marina Valencia Niño	

Denise Carvalho Takenaka
Ariele da Silva Moreira
Nilson Sales dos Santos

DOI 10.22533/at.ed.81320100213

CAPÍTULO 14 215

CONSTRUINDO PONTES ENTRE O EMPREENDEDORISMO COLETIVO E OS ARRANJOS PRODUTIVOS LOCAIS: UMA DISCUSSÃO TEÓRICA

Laura Junqueira Vargas
Raphael de Moraes
Lidiane da Silva Dias

DOI 10.22533/at.ed.81320100214

CAPÍTULO 15 229

ESTRATÉGIAS DE VENDAS EM NEGÓCIOS INFORMAIS E MICRO EMPREENDIMIENTOS

Ana Maria Maia Bezerra
Shirley Roque de Souza
Yslem Thaís Monteiro Valentim
Fabiana Viegas Brandão Lima

DOI 10.22533/at.ed.81320100215

CAPÍTULO 16 247

VIABILIDADE DE UM SISTEMA DE INFORMAÇÃO PARA O CONTROLE DE ESTOQUE: UM ESTUDO DE CASO NA EMPRESA TENDA DO SENHOR EM SÃO BENTO/PB

Edicleyson Medeiros de Souza
Leandro Aparecido da Silva
Pablo Phorlan Pereira de Araújo
Salmo Batista de Araújo
Nataly Inêz Fernandes dos Santos
Sonia Azevedo de Medeiros

DOI 10.22533/at.ed.81320100216

CAPÍTULO 17 268

DIVULGAÇÃO DAS PROVISÕES SEGUNDO O CPC 25: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE PAPEL/CELULOSE

Arlos Eleodoro Seixas Risdén Junior
Jéssica Karine de Oliveira Gomes
Jhessica Tamara Kremer
Aládio Zanchet

DOI 10.22533/at.ed.81320100217

CAPÍTULO 18 387

COMPARATIVO DE CUSTOS E EFICIÊNCIA ENTRE OS SISTEMAS EPS E CONVENCIONAL NA CONSTRUÇÃO CIVIL DO DF: ESTUDO DE CASO DA EMPRESA “A CONSTRUTORA”

Jonathan Pereira da Silva
Daniela de Souza Santos
Elisa Ribeiro dos Santos Siqueira
Glória Maria de Sousa
Meirivan Pereira Leite

Alessandro Aveni

DOI 10.22533/at.ed.81320100218

SOBRE OS ORGANIZADORES.....	301
ÍNDICE REMISSIVO	302

DIVULGAÇÃO DAS PROVISÕES SEGUNDO O CPC 25: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE PAPEL/ CELULOSE

Data de aceite: 20/01/2020

Data de submissão: 03/11/2019

Arlos Eleodoro Seixas Risten Junior

Universidade Estadual do Oeste do Paraná -
UNIOESTE

Cascavel – Paraná

<http://lattes.cnpq.br/5099632542859519>

Jéssica Karine de Oliveira Gomes

Universidade Estadual do Oeste do Paraná -
UNIOESTE

Marechal Cândido Rondon – Paraná

<http://lattes.cnpq.br/4959711521322056>

Jhessica Tamara Kremer

Universidade Estadual do Oeste do Paraná -
UNIOESTE

Cascavel – Paraná

<http://lattes.cnpq.br/6771355864343477>

Aládio Zanchet

Universidade Estadual do Oeste do Paraná -
UNIOESTE

Marechal Cândido Rondon – Paraná

<http://lattes.cnpq.br/9190608876644004>

RESUMO: A norma contábil que dispõe sobre as provisões, ativos contingentes e passivos contingentes, em relação aos aspectos de reconhecimento, mensuração e divulgação em conformidade às normas internacionais de contabilidade, é o CPC 25, divulgado pelo

Comitê de Pronunciamento Contábil. O CPC 25 objetiva que a evidenciação de valores quanto às provisões e de ativos e passivos contingenciais seja suficiente, permitindo que os usuários interessados na divulgação das demonstrações contábeis possam entender a sua natureza, oportunidade e valor. Nesse sentido o presente estudo objetivou verificar a divulgação das provisões segundo as disposições do CPC 25 evidenciados nas demonstrações contábeis da empresa Suzano Papel e Celulose de 2010 a 2016, empresa de destaque empresarial, ocupando a posição de segunda maior produtora global de celulose de eucalipto e ainda é uma das cinco maiores empresas de celulose do mercado. A metodologia classifica-se como descritiva, estudo de caso e qualitativa. Os resultados demonstram que no período de 2010 a 2016, em suma, a empresa Suzano Papel e Celulose visa divulgar suas provisões, mas não se preocupando em atender a todas as categorias que cada tipo de provisão exige, divulgando-as de forma incompleta, e dessa forma apresentando a necessidade de a empresa buscar se adequar para uma correta prática na divulgação de suas provisões, visto que se trata de uma norma vigente e que necessita ser aplicada corretamente. Referente as inconsistências entre os termos “provisão” e “passivo contingente”, em todos os anos abrangidos pela pesquisa, tal equívoco na

utilização do termo “provisão” é identificado.

PALAVRAS-CHAVE: CPC 25, Divulgação, Demonstrações Contábeis.

DISCLOSURE OF PROVISIONS ACCORDING TO THE CPC 25: A CASE STUDY AT A PULP AND PAPER COMPANY

ABSTRACT: The accounting rules that provides for provisions, contingent assets and contingent liabilities, in relation to recognition, measurement and disclosure aspects in accordance with international accounting standards, is CPC 25, disclosed by the Accounting Pronouncement Committee. CPC 25 aims that the disclosure of amounts related to provisions, contingent assets and contingent liabilities is enough, allowing users interested in the disclosure of the accounting statements to understand its nature, opportunity and value. Thus, the present study aimed to verify the disclosure of provisions in accordance with CPC 25 evidenced in the accounting statements of Suzano Pulp and Paper from 2010 to 2016, a leading business enterprise, occupying the second position between the largest global producers of eucalyptu's pulp and still one of the five largest pulp companies on the market. The methodology is classified as descriptive, case study and qualitative. The results show that in the period from 2010 to 2016, in short, the company Suzano Pulp and Paper aims to disclose its provisions, but does not bother to meet all the categories that each kind of provision requires, disclosing them incompletely, and thus presenting the need for the company to seek to adapt to a correct practice in the disclosure of its provisions, since it is a current norm and needs to be applied correctly. Regarding the inconsistencies between the words “provision” and the “contingent liability”, in all the years covered by the research, such a misunderstanding in the use of the term "provision" is identified.

KEYWORDS: CPC 25, Disclosure, Accounting Statements.

1 | INTRODUÇÃO

Visando aumentar a qualidade e a comparabilidade das demonstrações contábeis, tanto para uso gerencial quanto para divulgação externa, iniciou-se no Brasil o processo de convergência contábil às normas internacionais do *International Accounting Standards Board* (IASB), através da Lei nº 11.638/07 e suas atualizações, alterando a Lei das Sociedades Anônimas, Lei nº 6.404/76 (SUAVE *et al.*, 2013).

Segundo Suave *et al.* (2013), a melhoria na qualidade e na comparabilidade das informações contábeis geradas aos usuários, decorrentes da adoção das normas contábeis internacionais, visa, entre outras, a aproximação entre a contabilidade financeira e gerencial, o que resulta numa melhor tomada de decisão.

As informações divulgadas nas demonstrações contábeis sobre exposições a riscos que as empresas estão sujeitas, inerentes à empresa, são essenciais para que usuários externos tenham conhecimento sobre as contingências da investida.

As provisões, considerando-se a primazia da essência sobre a forma, ajudam a melhorar a relação entre a área de gestão e finanças na contabilidade (SUAVE *et al.*, 2013).

A norma contábil que dispõe sobre as provisões, ativos contingentes e passivos contingentes, em relação aos aspectos de reconhecimento, mensuração e divulgação, em conformidade às normas internacionais de contabilidade, é o Pronunciamento Técnico CPC 25, divulgado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Conforme mencionam Martins *et al.* (2013), este pronunciamento trouxe efeitos sobre as demonstrações contábeis encerradas a partir de dezembro de 2010, assim como nas do exercício de 2009 que deviam ser divulgadas juntamente com as demonstrações de 2010, de forma comparativa.

O CPC 25 visa garantir que a evidenciação seja suficiente, permitindo que todos os usuários interessados na divulgação das demonstrações contábeis possam entender a sua natureza, oportunidade e valor (ERNEST & YOUNG, 2013). A divulgação das provisões e das contingências de uma empresa é essencial para que os usuários externos possam ter acesso às informações sobre possíveis riscos inerentes a empresa, tendo a oportunidade de avaliá-las antes de realizar o investimento. Alguns estudos buscaram investigar as disposições do CPC 25 aplicadas às demonstrações contábeis das organizações.

O estudo de Nascimento *et al.* (2015), analisou os fatores associados ao uso incorreto do termo provisão, identificando uma alta ocorrência de inconsistências no seu uso nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras. Suave *et al.* (2013) analisaram as empresas mais negociadas da BMF&BOVESPA para verificar se estas atendem, quanto a divulgação, as disposições do CPC 25. As conclusões indicam que além de haver diferenças de critérios entre as empresas da amostra, há muitas empresas que apresentam deficiências na qualidade da divulgação.

Mediante as disposições trazidas pelo CPC 25, no ano de 2009, as empresas passaram a divulgar suas provisões, ativos contingentes e passivos contingentes. No entanto, conforme mencionam Nascimento *et al.*, (2015), embora a norma contábil traga a definição, as demonstrações contábeis, para alguns casos, continuam empregando a definição anterior ao CPC 25, o que dificulta a compreensão de informações divulgadas nos relatórios contábeis.

Visando analisar a maneira como a forma de divulgação de informações relativas às provisões vem evoluindo no período pós CPC 25, este estudo adota um enfoque longitudinal, orientado pela seguinte questão de pesquisa: **Como a empresa Suzano Papel e Celulose vem divulgando suas provisões segundo as disposições do CPC 25?**

Assim, no intuito de responder à questão de pesquisa, o estudo buscou verificar a divulgação das provisões segundo as disposições do CPC 25 evidenciados nas

demonstrações contábeis da empresa Suzano Papel e Celulose de 2010 a 2016. Quanto aos objetivos específicos a pesquisa pretende: identificar as provisões divulgadas nas demonstrações contábeis, categorizar as provisões de acordo com as disposições do CPC 25, verificar o atendimento às disposições e diagnosticar as inconsistências na divulgação quanto ao uso equivocado do termo “provisão”.

A empresa objeto de estudo, possui destaque empresarial, ocupando a posição de segunda maior produtora global de celulose de eucalipto e ainda é uma das cinco maiores empresas de celulose do mercado. Detentora de um total de 1,2 milhões de hectares de áreas florestais, dos quais 520 mil são com áreas plantadas.

Desta forma, este estudo justifica-se pela relevância da divulgação das provisões aos usuários, em especial para servirem de subsídio informacional para a tomada de decisões, além de averiguar o atendimento às disposições do CPC 25 quanto à divulgação das provisões, visto que equívocos são constatados em pesquisas, ressaltando-se que o CPC 25 está em vigor desde 2009.

Com o intuito de responder à questão e ao objetivo, este estudo apresenta-se dividido em cinco seções. Além desta introdução, o referencial teórico que discorre conceitos sobre as disposições do CPC 25 e sobre estudos anteriores, em seguida são expostos os procedimentos metodológicos. Na quarta seção os dados da pesquisa são apresentados, analisados e discutidos, e na última seção as conclusões, e por fim, apresentam-se as referências científicas e legais utilizadas neste estudo.

2 | REFERENCIAL TEÓRICO

Neste tópico constam os principais conceitos que definem e caracterizam o pronunciamento técnico CPC 25. São definidos as provisões, passivos contingentes e ativos contingentes segundo as normas vigentes. Ao final se apresentam estudos anteriores relacionados ao tema.

2.1 Conceitos de Provisão, Passivo Contingente e Ativo Contingente

O pronunciamento técnico CPC 25, aprovado e divulgado em 2009, promove a continuidade da convergência da contabilidade no Brasil às normas internacionais. Possui correlação direta com o *International Accounting Standards* (IAS), hoje *International Financial Reporting Standards* (IFRS), mais especificamente pelo IAS 37.

A norma sugere os critérios básicos para reconhecimento e mensuração apropriados a provisões, passivos e ativos contingentes. Com informações suficientes nas notas explicativas permite que o usuário entenda sua natureza, oportunidade e valor (MARTINEZ; SONEGHETI, 2015).

Antes de se definir os temas de que tratam o CPC 25, se faz necessária uma breve conceituação do que é passivo. Segundo o *International Accounting Standards Board* (IASB), passivos são os prováveis sacrifícios futuros dos benefícios econômicos que se levantam das obrigações atuais de uma entidade particular para transferir os ativos ou fornecer serviços a outras entidades no futuro, em consequência das transações ou dos efeitos passados (SILVA; CARRARO; SILVA, 2014).

O pronunciamento conceitual básico (CPC 00, 2011), visa estabelecer os conceitos fundamentais para a elaboração e a apresentação das demonstrações contábeis, tem como definição que passivo é uma “obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação espera-se que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos”.

De acordo com os conceitos se verifica que para enquadrar um elemento como passivo, este deve atender a quatro exigências conjuntamente. Desta forma, obrigações que se derivam de fatos geradores futuros, não são reconhecidas contabilmente, mesmo que originadas de compromissos firmados no passado (MARTIN; GELBCKE; IUDÍCIBUS, 2013).

Com essa base conceitual sobre passivo, o pronunciamento (CPC 25, 2009) define provisão como “um passivo de prazo ou de valor incertos”, diferenciando-o dos demais passivos pela incerteza sobre o prazo ou valor a ser desembolsado futuramente na sua liquidação.

A necessidade do uso de estimativas para mensuração de determinados passivos, segundo Almeida (2012), os faz serem chamados de provisões. A existência de incertezas quanto aos prazos e valores que serão exigidos para a sua liquidação, distingue as provisões de outros passivos (MARTINS *et al.*, 2013).

Segundo o pronunciamento (CPC 25, 2009) a obrigação gerada por um evento pode ser “legal ou não formalizada que faça com que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação”.

Existem passivos que não são reconhecidos, por não atenderem às exigências para se encontrarem no balanço social, sendo divulgados apenas nas notas explicativas. Isso ocorre devido a sua efetivação somente se confirmar em um evento futura e incerto, que não está sob o controle da instituição (IUDÍCIBUS; MARION, 2008).

Conforme a possibilidade de ocorrência de um fato, se condiciona sua classificação em passivo contingente. Se for apenas possível, mas não provável que se realize a saída de recursos, não se reconhece no balanço, mas é necessária sua divulgação nas notas explicativas (FONTELES *et al.* 2013).

As garantias prometidas a produtos, as quais, segundo o estudo de Cohen *et al.* (2011), podem se tratar de um indicador de qualidade dos produtos de uma empresa, uma ferramenta de gerenciamento de resultados ou um passivo contingente, são

questionadas sobre a possibilidade de suavização de resultados. Encontraram empresas com incentivos a gerenciar resultados que, para atingirem suas metas, reconhecem valores menores de garantias.

São exemplos de passivos contingentes, além das garantias prometidas a produtos, mercadorias e serviços vendidos, outros eventos, tais como riscos trabalhistas, cíveis e fiscais, gastos com reestruturação, danos ambientais causados pela organização, compensações ou penalidades por quebra de contratos ou contratos onerosos (MARTINS *et al.*, 2013).

A diferenciação entre provisão e passivo contingente é um equívoco frequentemente perceptível. Todas as provisões são contingentes pela incerteza quanto ao seu prazo ou valor, contudo a recíproca não é verdadeira, visto que o termo contingente é somente utilizado para os passivos que não satisfazem os critérios de reconhecimento (NASCIMENTO *et al.*, 2015).

Com o propósito de resumir e facilitar o entendimento sobre a diferença entre provisão e passivo contingente, além de objetivamente definir qual ação deve ser realizada, se o reconhecimento, a divulgação ou mesmo o não fazer nada, o apêndice B do CPC 25 (2009, p. 19) contém a figura a seguir.

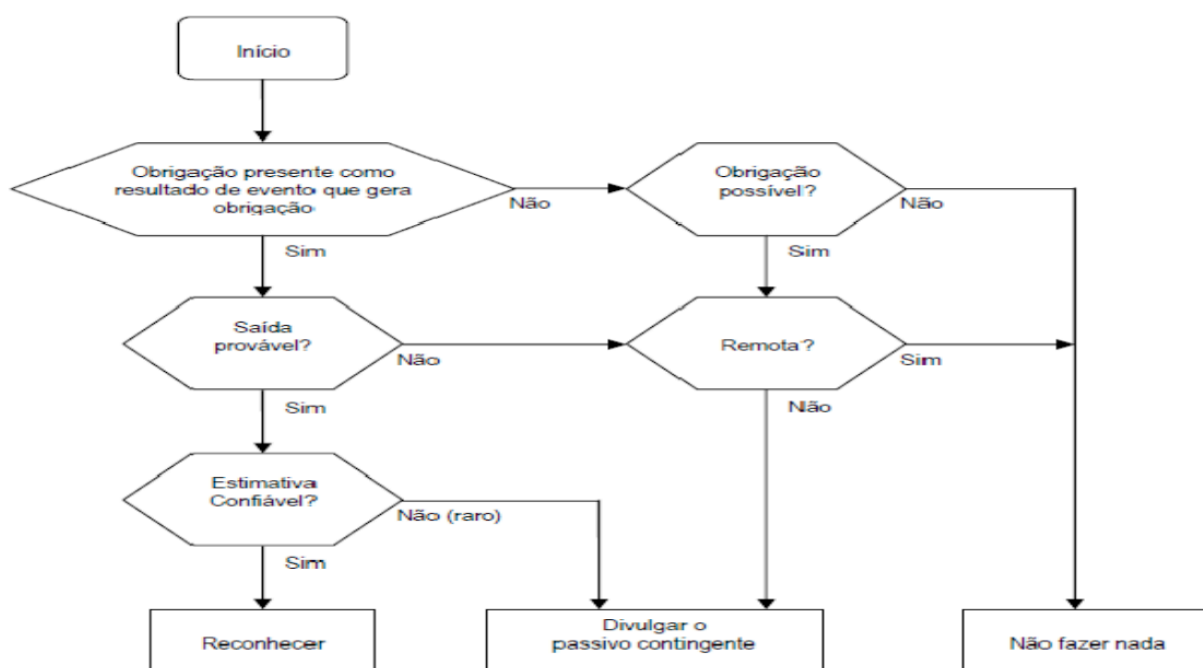


Figura 1: Árvore de decisão.

Fonte: CPC 25, Apêndice b, p. 19.

Nos casos raros em que não esteja claro se há uma obrigação presente, presume-se que o evento passado origina uma obrigação presente se, com todas as evidências disponíveis consideradas, seja mais provável que sim do que não exista uma obrigação presente na data do balanço (CPC 25, 2009).

Para conceituar o terceiro item do CPC 25, ativo contingente, se faz necessária

uma breve apresentação do ativo, cujo é definido como “um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade” (CPC 00, 2011).

Três características são essenciais para a qualificação de um ativo: o ativo tem que gerar entrada líquida de caixa futuro; é necessário o controle deste, através do direito a esse benefício futuro gerado; e o evento que originou o direito já deve ter ocorrido (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Quanto ao ativo contingente, o CPC 25 (2009) é bem objetivo, “surgem normalmente de evento não planejado ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de entrada de benefícios econômicos para a entidade”.

Conforme se projeta a probabilidade da ocorrência da entrada de recursos, se define a forma de tratamento contábil. Caso seja praticamente certa a entrada de recursos, reconhece-se um ativo no balanço. Se for provável, mas não certa, é feita a divulgação apenas nas notas explicativas. Se a entrada de recursos não for provável, não é divulgado em nota explicativa (FRAGA; CARRARO, 2016).

2.2 Estudos Relacionados

Desde a sua divulgação em 2009, o pronunciamento técnico CPC 25 tem sido alvo de estudos sobre sua aplicação, divulgação, mensuração, e outros aspectos pertinentes aos efeitos causados nas demonstrações contábeis, principalmente em empresas de capital aberto, as quais têm obrigação de evidenciar suas informações de acordo com tais normas.

Buscando identificar se as empresas mais negociadas da BM&FBOVESPA atendem às disposições do CPC 25 quanto à divulgação de passivos contingentes, foi realizado o estudo por Suave *et al.* (2013). Com uma abordagem quantitativa e descritiva, a pesquisa indicou através dos resultados obtidos que os processos judiciais relacionados a causas fiscais, cíveis e trabalhistas são os mais evidenciados pelas empresas, enquanto as contingências ambientais são as que têm menor divulgação.

Silva, Carraro e Silva (2014) analisaram empresas dos setores de Mineração, Siderurgia e Metalurgia sobre o cumprimento das normas do CPC 25, especificamente em relação às provisões e passivos contingentes, utilizando as demonstrações do ano de 2011. Encontrou-se na pesquisa o uso incorreto do termo provisão, também se verificou que as empresas ainda não cumpriam completamente a norma vigente, utilizando procedimentos contábeis antigos.

O estudo de Pinto *et al.* (2015) avaliou se o nível de evidenciação de provisões e passivos contingentes têm relação com o valor de mercado das empresas de capital aberto. A amostra foi composta de 65 empresas do Índice Ibovespa entre

2010 e 2013. A pesquisa constatou que as empresas que mais evidenciaram foram as do setor de Software e Dados, enquanto as do setor de Química e Transportes foram às menos transparentes neste aspecto. Outra conclusão observada foi que as empresas que menos acrescentam informações sobre as suas provisões e passivos contingentes são as que possuem maior valor de mercado.

Recentemente, Martinez e Sonegheti (2015) realizaram um trabalho em que foi analisado o nível de *disclosure* de contingências fiscais em empresas que fazem parte do IBrx-100, utilizando como documentos para pesquisa as demonstrações contábeis dos anos de 2009 a 2011. A conclusão mostra a não aplicação das normas integralmente pelas corporações analisadas. Foi observado uma influência negativa no *disclosure* das contingências fiscais com relação ao nível de governança corporativa, em que quanto maior este menor o nível das informações sobre aquele.

Analisando os fatores associados ao uso incorreto do termo provisão, Nascimento *et al.*, (2015) identificaram nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras com ações negociadas na BM&FBovespa uma alta ocorrência de equívocos no uso do termo provisão, especialmente no emprego do termo inadequado “provisão para créditos de liquidação duvidosa”.

A pesquisa de Fraga e Carraro (2016) trata sobre a aplicação do pronunciamento técnico CPC 25, nos três aspectos a que se refere, provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. A amostra foi composta pelas empresas de siderurgia listadas no nível I de governança corporativa da BM&FBovespa, no exercício de 2015. A pesquisa teve abordagem qualitativa de cunho descritiva, através de um *checklist* com as principais exigências do CPC 25. Como resultado verificou-se que as empresas estudadas cumprem as exigências necessárias, contudo em relação à divulgação há uma variação entre elas. Foi observado também o uso incorreto do termo provisão na designação de outras contas do ativo, prática antiga que ainda persiste nas demonstrações contábeis.

Observa-se uma variedade de estudos sobre o efeito das normas contidas no CPC 25 nas demonstrações contábeis das empresas, sobretudo nas de capital aberto. Dentre os resultados verifica-se que as organizações ainda não estão completamente alinhadas às normas internacionais, conforme o pronunciamento exige. Em alguns trabalhos se constata uma utilização equivocada do termo provisão, visto como uma prática baseada nas normas antigas, mas que ainda é utilizada nas demonstrações atuais.

Após o referencial teórico, com os conceitos sobre o tema, breve análise e discussão sobre estudos anteriores, no próximo tópico consta todos os aspectos referentes a metodologia utilizada neste trabalho.

3 | PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa classifica-se como descritiva, pois tem por foco identificar as provisões divulgadas nas demonstrações contábeis, categorizar as provisões de acordo com as disposições do CPC 25, verificar o atendimento às disposições e diagnosticar as inconsistências de divulgação quanto ao uso equivocado do termo “provisão”, no intuito de descrever estes fenômenos. Para Raupp e Beuren (2009) a pesquisa descritiva busca descrever características de determinado fenômeno, sendo que o pesquisador não interfere nos fatos.

Quanto aos procedimentos, adotou-se a pesquisa documental, que para Lakatos e Marconi (1990), esse procedimento tem por característica limitar-se à coleta de dados restritos a documentos, sejam escritos ou não. Referente à abordagem do problema, o estudo classifica-se como qualitativo. A pesquisa qualitativa proporciona uma melhor visão e compreensão do contexto do problema (MALHOTRA, 2001).

Neste sentido, adotou-se um estudo de caso, no qual, para Stake (1995), o critério de maior importância consiste em maximizar o que se pode aprender por meio dele. Nesta pesquisa utilizou-se as demonstrações contábeis da empresa Suzano Papel e Celulose, referentes ao período de 2010 a 2016, caracterizando-se como uma pesquisa de caráter longitudinal, com o intuito de analisar a tendência e possível evolução das informações divulgadas. As demonstrações foram coletadas no respectivo site da organização, a qual, por ser sociedade de capital aberto, é obrigada a divulgar seus relatórios ao público em geral.

Primeiramente o estudo buscou fazer a identificação das provisões de todas as demonstrações contábeis do período analisado, para, posteriormente, categorizá-las de acordo com as disposições previstas pelo CPC 25 ao que tange a divulgação e verificar o atendimento à estas disposições, buscando demonstrar as categorias que mais se fazem presentes nos relatórios. Finalmente, o estudo diagnosticou as inconsistências de divulgação quanto ao uso equivocado do termo “provisão”. Tais objetivos foram averiguados por meio da análise de conteúdo. O quadro abaixo apresenta as categorias apresentadas pelo CPC 25 quanto às disposições para a divulgação das provisões:

Categorização de provisões	Identificação
O valor contábil no início e no fim do período.	1
Provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes.	2
Valores utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a provisão) durante o período.	3
Valores não utilizados revertidos durante o período.	4
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.	5
Uma breve descrição da natureza da obrigação e o cronograma esperado de quaisquer saídas de benefícios econômicos resultantes.	6
Uma indicação das incertezas sobre o valor ou o cronograma dessas saídas. Sempre que necessário para fornecer informações adequadas, a entidade deve divulgar as principais premissas adotadas em relação a eventos futuros.	7
O valor de qualquer reembolso esperado, declarando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso esperado.	8
Tratar como classe única os valores relacionados a garantias normais e valores relativos a processos judiciais.	9
Evidências de ligação entre provisão e passivo contingente, quando houver.	10
Não divulgar informações que possam prejudicar a posição da entidade em uma disputa com outras partes, mas deve divulgar a natureza geral da disputa, juntamente com o fato de que as informações não foram divulgadas, com a devida justificativa.	11

Tabela 1: Categorias referente às disposições para a divulgação das provisões

Fonte: Adaptado do CPC 25 (2017).

Para facilitar a visualização na seção seguinte, a coluna do quadro 1 denominada “identificação” representa a categoria de sua respectiva linha, por exemplo a identificação 1 refere-se à categoria “O valor contábil no início e no fim do período”. Na seção seguinte são apresentadas a análise e discussão dos resultados ao que tange aos objetivos propostos pela pesquisa.

4 | APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção são expostos os resultados da pesquisa documental realizada nos relatórios contábeis da empresa objeto deste estudo, além das análises feitas sob a luz das normas identificadas no CPC 25.

4.1 Identificação das Provisões

No intuito de averiguar as provisões constantes nas demonstrações contábeis da empresa Suzano Papel e Celulose, buscou-se pela palavra “provis” em todos os relatórios do período de 2010 a 2016. Posteriormente, fez-se a análise do conteúdo de cada palavra derivada de “provis” para classificá-la na categoria ou categorias dispostas pelo CPC 25 que atende(m). Os resultados são apresentados na Tabela 2.

Identificação	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Total
1	9	11	5	6	8	10	9	58
2	3	3	3	3	4	5	4	25
3	2	3	3	3	4	5	5	25
4	2	2	3	2	2	2	2	15
5	4	5	4	3	5	5	4	30
6	6	6	5	6	8	10	8	49
7	0	0	1	0	0	0	1	2
8	0	0	0	0	0	0	0	0
9	3	4	5	6	8	10	9	45
10	1	1	1	1	1	1	1	7
11	0	0	2	0	0	0	0	2
TOTAL	30	35	32	30	40	48	43	258

Tabela 2: Categorização provisões nas demonstrações contábeis

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Quanto a categoria mais presente no período analisado tem-se a de “O valor contábil no início e no fim do período”, a qual figurou por 58 vezes nas demonstrações contábeis, remete-se esta categoria ao fato da obrigatoriedade, também, de que as informações necessitam ser comparativas. Dentre todas as provisões constatadas, esta categoria pertence à todas as provisões, o ano com o maior número de provisões é 2011 com a quantidade de 11, seguido com a quantidade de 10, 9, 9, 8, 6 e 5 para os anos de 2015, 2016, 2010, 2014, 2013 e 2012, respectivamente.

Referente à categoria 6 definida como “Uma breve descrição da natureza da obrigação e o cronograma esperado de quaisquer saídas de benefícios econômicos resultantes”, trata-se da segunda categoria que mais figura na pesquisa, com 49 aparições, do total de 58 provisões constatadas no período analisado. Este fato explicita que a instituição se preocupa em evidenciar para o usuário, informações acerca da provisão e seu cronograma esperado, transparecendo a realidade da empresa, mesmo que de forma breve. Os anos em que a empresa demonstra mais preocupação em evidenciar esta categoria foram os de 2012 até 2015, pois para todas as provisões apresentadas mencionou-se a breve descrição e o cronograma esperado, o que não ocorreu para os anos de 2010, 2011 e 2016.

Outra categoria altamente presente é a 9 denominada de “Tratar como classe única os valores relacionados a garantias normais e valores relativos a processos judiciais”, a qual figurou por 45 vezes. Compreende-se que a empresa visa classificar as provisões de acordo com duas finalidades, aquelas que são garantidas e aquelas que se encontram em julgamento, passíveis de reversão, transparecendo clareza em sua informação, de forma a divulgar cada provisão de acordo com suas devidas circunstâncias. Os anos que mais evidenciaram esta categoria foi o período de 2012 a 2016, o que não foi apresentado para os anos de 2010 e 2011. Infere-se que a Suzano Papel e Celulose, a partir de 2011 passou a se preocupar com a correta

segregação de suas provisões.

Dentre as categorias que figuram de forma mediana, tem-se a 2, 3 e 5, as quais denominam-se de “Provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes”, “Valores utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a provisão) durante o período” e “O aumento durante o período no valor descontado a valor presente proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer mudança na taxa de desconto”, respectivamente. A categoria 5, do total de 58 provisões apresentadas, figurou 30 vezes, constata-se que a organização deveria se preocupar mais em “atualizar” o valor de sua provisão, no intuito de aproximar os dados contábeis à realidade.

A categoria 2 visa divulgar “Provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes”, para esta categoria não é possível exigir que se tenha uma para cada provisão constatada, visto que não são todos os casos que exigem que a empresa faça provisões adicionais ou aumento, de maneira que elas não ocorrem.

Na categoria 3, definida como “Valores utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a provisão) durante o período” entende-se que são os valores pagos ou revertidos referentes às provisões. Os anos em que a empresa mais apresentou baixa em suas provisões foi em 2012 e 2016, o que é benéfico para a empresa, pois significa que suas obrigações estão diminuindo em proporção mais elevada do que estão se constituindo.

Quanto à “Valores não utilizados revertidos durante o período”, elencado como a categoria 4, a mesma se mostrou pouco constante nas demonstrações contábeis, de 58 vezes, figurou por 15. Não se trata de categoria que se apresenta sempre, mas somente quando a empresa contabilizar reversões de provisões. O ano com o maior número de reversões foi o de 2012 com 3 para o total de 5 provisões.

Referente a categoria 10 denominada de “Evidências de ligação entre provisão e passivo contingente, quando houver”, como a própria descrição menciona “quando houver”, apresentou-se uma vez para cada ano, mas em termos de evidência, aparece como mais presente no ano de 2012, ou seja, uma vez no total de 5 provisões. Trata-se de uma categoria pouco divulgada, pois nem sempre ela ocorre, mas, também, pode haver o fato de os gestores ao elaborarem uma provisão possuírem dúvidas como constatar evidências de ligação entre provisão e passivo contingente, perante a constante inconsistência na denominação.

As categorias 7 e 11, denominadas de “Uma indicação das incertezas sobre o valor ou o cronograma dessas saídas. Sempre que necessário para fornecer informações adequadas, a entidade deve divulgar as principais premissas adotadas em relação a eventos futuros” e “Não divulgar informações que possam prejudicar a posição da entidade em uma disputa com outras partes, mas deve divulgar a

natureza geral da disputa, juntamente com o fato de que as informações não foram divulgadas, com a devida justificativa”, respectivamente, são as que menos figuram, duas vezes cada no período investigado. No ano de 2012 e 2016 a Suzano Papel e Celulose apresentou incerteza, e no ano de 2012, somente, a entidade, por duas vezes, evidenciou informações relativas a disputas, mas de maneira breve para não se auto prejudicar. Constata-se que a Suzano procura divulgar suas provisões com certeza e quando as mesmas se encontram garantidas, embora, conforme as análises da seção anterior a Suzano Papel e Celulose confunde os termos provisão e passivo contingente, o que pode interferir nesta constatação. A categoria 8, “O valor de qualquer reembolso esperado, declarando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso esperado”, não figurou no período.

4.2 Utilização do Termo “Provisão”

Analisando as demonstrações contábeis da empresa Suzano Papel e Celulose entre os anos de 2010 e 2016 identificou-se em todas as demonstrações inconsistências quanto a utilização do termo “provisão”. Cada relatório anual foi verificado na busca por inconsistências mais comumente encontradas em estudos anteriores, conforme pode-se observar na Tabela 3.

Para uma visão mais detalhada do estudo verificou-se cada ano, demonstrando por que, segundo as normas internacionais de contabilidade, através do pronunciamento CPC 25, não é adequada a nomenclatura escolhida.

Relatório da análise quanto ao uso do termo "provisão" nas Demonstrações Contábeis da Empresa Suzano Papel e Celulose S.A.								
		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Principais inconsistências encontradas	Fundamentos Teóricos	Páginas em que constam						
Provisões para Contingências	Provisão e contingência são termos com significados diferentes para as demonstrações contábeis. Toda provisão é contingente por ser incerta quanto ao seu prazo e valor, contudo a recíproca não é verdadeira. Um passivo contingente passa a provisão se a certeza em relação a sua realização aumenta de possível para provável (Costa, 2013; Nascimento, Costa, Menezes & Andrade, 2015; CPC 25).	14, 21, 48, 72, 73, 98.	34, 37, 38, 66, 92.	29, 38, 85.	15, 35, 73.	15, 19, 32, 36, 70.	15, 17, 24, 70.	13, 17, 60, 76.
Provisão para devedores duvidosos / Provisão para crédito de	É evidente que o termo “provisão” não pode ser utilizado em contas que não sejam classificadas no passivo, mesmo que esta represente uma obrigação ou uma redução do ativo. Um equívoco	14, 26, 43, 48, 50, 51.	22, 23, 32, 37, 39.	22, 23, 33, 34, 38, 55.	19, 20, 35, 51, 52.	19, 20, 28, 34, 50, 88.	17, 18, 27, 48, 88.	19, 20, 44, 55, 56, 88.

liquidação duvidosa	comum ainda cometido pelos profissionais da área é a utilização da conta "Provisão para créditos com liquidação duvidosa", a qual não se enquadra no conceito de "provisão" segundo as normas internacionais do IASB, mas se trata de conta com classificação como de redução ao valor recuperável (Martins, Gelbcke, Santos & Iudícibus, 2013; IAS 37)							
Provisão para perdas de estoque		48, 51, 98.	22, 32, 40.	22, 34, 38, 56, 57.	19, 31, 35, 52.	19, 28.	17,27.	19, 30, 56.
Provisão para perdas de crédito de ICMS		52	45, 46.	60, 61.	56, 57.	52, 54.	50, 51.	56, 57.

Tabela 3: Uso do termo "provisão" nas demonstrações contábeis.

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A inconsistência mais verificada nas demonstrações de 2010 foi a utilização do termo “provisão” em contas redutoras do ativo, em cinco dos seis verificados. O outro se tratava de passivo contingente. Como exemplo, temos o uso da conta “provisões para devedores duvidosos”, conforme pode ser observado no seguinte trecho das notas explicativas:

As despesas com vendas totalizaram R\$ 228,0 milhões em 2010 em relação aos R\$ 158,5 milhões de 2009. O incremento ocorreu, principalmente, em função da constituição de provisão para devedores duvidosos não recorrente, no montante de R\$ 22,7 milhões referente às atualizações de provisões de exercícios passados, além de aumentos de gastos com logística, pessoal e com serviços de terceiros (Suzano Papel e Celulose, 2010, p. 14).

Por ser conta redutora do ativo não pode ser tratada como provisão. Segundo a definição do CPC 25, provisão se trata de “um passivo de prazo ou de valor incertos”. Foi a inconsistência mais identificada neste estudo.

No relatório de 2011 novamente as contas redutoras do ativo foram as que causaram mais enganos quanto ao uso do termo “provisão”, quatro das cinco inconsistências identificadas, enquanto a quinta era novamente um passivo contingente. Identificou-se o uso da conta “provisão para créditos de liquidação duvidosa”, um dos equívocos mais comuns segundo estudos anteriores:

Avaliados ao custo médio de aquisição ou de produção que incluem a exaustão dos ativos biológicos, não excedendo o seu valor de realização. As provisões para perda de estoques (pela baixa rotatividade, obsolescência, etc.) são constituídas quando consideradas necessárias pela Administração (Suzano Papel e Celulose, 2011, p. 32).

Aparecendo nos relatórios dos sete anos apreciados neste estudo, se trata de conta redutora do ativo, portanto, segundo as normas do IAS 37, que foi traduzido pelo CPC 25, não pode ser considerado provisão, pois não pertence ao quadro de contas do passivo.

No relatório de 2012, elaborado já em 2013, ainda não se percebe influência das normas estabelecidas pelo CPC 25 quanto ao uso do termo provisão. Ainda se destacam o uso da expressão em contas redutoras do ativo. Das seis diferentes inconsistências verificadas, cinco se referem a contas do ativo, e uma a passivo contingente. A conta “Provisão para perda com ICMS” é utilizada em todos os relatórios analisados, sendo exemplificado, no trecho a seguir:

Os montantes homologados podem ser utilizados para compensações autorizadas pelo Regulamento do ICMS do Estado da Bahia ou negociados em mercado ativo, para o qual considera-se um deságio médio aproximado 12% sobre o valor do crédito. A Companhia constituiu provisão para perda parcial desses créditos no montante de R\$10.892 (31 de dezembro de 2011, o montante de R\$9.395) (Suzano Papel e Celulose, 2012, p. 61).

Não poderia ser utilizado neste caso por se tratar de conta redutora do ativo, o que não entra na definição do CPC 25, que afirma que provisão se trata de “um **passivo** de prazo ou de valor incertos”, deixando claro que só pode constar se classificado como tal.

As normas do IASB não permitem que o termo “provisão” seja utilizado em conta que não seja do passivo, mas durante a análise das demonstrações contábeis do ano de 2013 encontram-se novamente contas redutoras do ativo que se utilizam do vocábulo.

No ano de 2014 foram identificadas basicamente as mesmas inconsistências dos relatórios dos anos anteriores, desde 2010. Esse fato mostra que os relatórios até esta data não atendem ao pronunciamento do CPC 25, em relação ao uso correto do termo provisão, que foi aprovado em 26 de junho de 2009 e divulgado em 16 de setembro do mesmo ano.

Nas demonstrações contábeis do ano de 2015 não houve mudança na utilização equivocada do termo “provisão”, como no uso de “provisão para contingência”, conforme exemplificado no trecho a seguir: “Incertezas sobre premissas e estimativas nas notas explicativas 13 – Imposto de renda e contribuição social diferidos, 19 – Provisão para contingência...” (Suzano Papel e Celulose, 2015, p. 24).

A utilização equivocada do termo “provisão” se deve ao fato de serem palavras que carregam em si a dualidade de dois termos que são próximos em seu significado, mas que não podem ser confundidos. Uma conta deve ser de provisão se sua ocorrência for provável, pois caso seja possível ou mesmo remota, trata-se então de conta de contingência.

Por fim, nas demonstrações contábeis referentes ao ano de 2016, se repetiram as inconsistências em relação ao uso do termo “provisão”, principalmente em relação às contas redutoras do ativo. Um dos equívocos mais encontrados, segundo trabalhos anteriores sobre o assunto, é o uso da conta “provisão para créditos de

liquidação duvidosa”, como identificado no texto das notas explicativas deste ano: “Parte dessas se equivalem a necessidade de constituição de provisão para créditos de liquidação duvidosa, conforme política de crédito” (Suzano Papel e Celulose, 2016, p. 56).

É evidente a impossibilidade da utilização do termo provisão em contas que não sejam classificadas no passivo, mesmo que por referência a uma obrigação ou uma redução do ativo. Neste último caso, aplica-se o termo, equivocadamente utilizado por muitos profissionais contábeis, Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa, o qual, de acordo com as normas internacionais do IASB, não se enquadra no conceito de provisão e sim de redução ao valor recuperável (MARTINS *et al.*, 2013).

Com a análise das demonstrações contábeis da empresa Suzano Papel e Celulose entre os anos de 2010 e 2016, se identificou que a utilização do termo “provisão” nas contas ocorre como antes do pronunciamento CPC 25. Percebe-se que ainda não houve aderência às novas definições sobre provisão, que visam à convergência às normas internacionais de contabilidade.

5 | CONCLUSÃO

O presente estudo teve como objetivo verificar a divulgação das provisões segundo as disposições do CPC 25 evidenciados nas demonstrações contábeis da empresa Suzano Papel e Celulose de 2010 a 2016.

Relativo às incertezas, a Suzano Papel e Celulose praticamente não evidenciou esta categoria quanto as suas provisões, assim como quase não divulgou informações relativas a disputas, de maneira breve para não se auto prejudicar, o que transparece segurança para o usuário da informação, visto a empresa demonstrar segurança em suas divulgações.

Em suma, a Suzano Papel e Celulose visa divulgar suas provisões, mas não se preocupa em atender a todas as categorias que cada tipo de provisão exige, divulgando-as de forma incompleta, não apresentando todas as categorias que, de acordo com a norma, deveriam ser apresentadas. Este fator causa para os usuários a impressão de omissão de informações relevantes e, por consequente, não legitimam a empresa perante estes. Se faz necessário que a entidade cobre dos profissionais que elaboram suas demonstrações contábeis, que estudem mais a fundo as disposições estabelecidas pelo CPC 25 e as pratiquem para sua correta prática na divulgação das provisões, visto se tratar de uma norma vigente que necessita ser aplicada corretamente.

Nas demonstrações contábeis analisadas do período abordado por esta pesquisa, a inconsistência na utilização do termo “provisão” é encontrada. Contas

como “provisão para crédito de liquidação duvidosa”, que não se enquadram no conceito de provisão adotado pelo IASB, pois se tratam de contas redutoras do ativo, aparecem em todos os relatórios verificados. Este fato vem corroborar com estudos anteriores que indicam que este é um dos equívocos mais encontrados.

Outro caso frequente que chama a atenção é a denominada “provisão para contingência”. São dois termos que juntos causam confusão sobre o entendimento semântico da finalidade da conta. Provisão, segundo o CPC 25, tem como um dos critérios quanto ao seu reconhecimento a provável necessidade de saída de recursos, enquanto que para se enquadrar como contingência essa necessidade precisa ser avaliada como possível.

A definição dada pelo IAS 37 para provisão a resume como sendo um passivo com valor e data incertos. Portanto o seu uso em qualquer conta classificada fora do passivo, é indevido. Conforme verificado na análise ainda falta esse entendimento por parte dos elaboradores das demonstrações contábeis objeto desta pesquisa.

Quanto às limitações da presente pesquisa se enfatiza que as análises foram realizadas com base nas demonstrações contábeis da empresa, não se adotando nenhuma outra fonte de evidência para a coleta de dados, além do período analisado, que contempla de 2010 a 2016. A ênfase para a investigação foi relativa às disposições referentes à divulgação das provisões, não se abrangendo a pesquisa para as demais disposições encontradas no CPC 25, além de a abordagem adotada ter sido a qualitativa, na qual podem haver traços de subjetividade dos pesquisadores.

Para estudos futuros, se sugere que o estudo seja realizado em outras organizações por meio do estudo de caso, de forma que possam ser feitas comparações. Pode ser adotada a fonte de evidência documental e de entrevista com os gestores que elaboram as provisões, para um maior aprofundamento quanto ao entendimento de como são constituídas. Podem ser realizados estudos de período mais abrangente, ou seja, que contemplem exercícios anteriores à implantação do CPC 25, para que seja analisada a divulgação antes e após a norma, assim como a evolução do atendimento de suas disposições.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Manual prático de interpretação contábil da lei societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

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. Brasília, 27 de dezembro de 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em 09.04.2017.

COHEN, Daniel *et al.* **Warranty reserve**: Contingent liability, information signal, or earnings

management tool?. The Accounting Review, v. 86, n. 2, p. 569-604, 2011.

CPC – COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Conceitual Básico (CPC 00): estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro**, de 02 de dezembro de 2011. Disponível em: <http://static.cpc.meddiagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 05.04.2017.

CPC – COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 25: provisões, passivos contingentes e ativos contingentes**, de 26 de junho de 2009. Disponível em: <http://static.cpc.meddiagroup.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2012.pdf>. Acesso em 05.04.2017.

COSTA, Eduardo Balduino da. **Passivos contingentes na bolsa de valores de Nova York: uma análise comparativa entre as empresas estrangeiras**. 2013. 126 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2013.

ERNEST & YOUNG. **Análises sobre o IFRS no Brasil**. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/An%C3%A1lises_sobre_IFRS_no_Brasil/\\$FILE/EY_Fipecafi_2013_Web.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/An%C3%A1lises_sobre_IFRS_no_Brasil/$FILE/EY_Fipecafi_2013_Web.pdf)>. Acesso em: 05.04.2017.

FONTELES, Islane Vidal *et al.* **Determinantes da evidenciação de provisões e contingências por companhias listadas na BM&FBOVESPA**. Revista Gestão Organizacional, v. 6, n. 4, 2013.

FRAGA, Thiago Roxo; CARRARO, Wendy Beatriz Witt Haddad. **Aplicação do CPC 25: uma análise nas empresas dos segmentos de siderurgia listadas na BM&FBOVESPA**. In: Congresso de iniciação científica em contabilidade da UFRGS. 1. 2016, Porto Alegre. **Anais...** Porto Alegre, 2016.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA Michael F. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Curso de contabilidade para não contadores**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

MALHOTRA, Naresh. **Pesquisa de marketing: foco na decisão**. Tradução de Maria Cecilia Laudisio e Guilherme de Farias. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2001.

MARTINEZ, Antonio Lopo; SONEGHETI, Kassila. **Contingências fiscais em face das mudanças de incidência do PIS e da COFINS**. Revista Evidenciação Contábil & Finanças, v. 3, n. 3, p. 6-18, 2015.

MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

NASCIMENTO, Edna Araújo *et al.* **Fatores associados ao uso incorreto do termo provisão: um estudo com empresas brasileiras listadas na BM&FBovespa**. In: Congresso USP de iniciação científica em contabilidade. 12. 2015, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2015.

PINTO, Aline Fernandes et al. **Value relevance da evidenciação de provisões e passivos contingentes**. Pensar Contábil, v. 16, n. 61, 2015.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Thássia Souza da; CARRARO, Wendy Beatriz Witt Haddad; SILVA, Leticia Medeiros da. **Análise do cumprimento das exigências de reconhecimento, mensuração e divulgação das provisões e passivos contingentes em empresas de mineração, siderurgia e metalurgia.** Revista ConTexto, v. 27, n. 14, p. 89 – 103, 2014.

STAKE, Robert. **The art of case study research.** London: Sage Publications, 1995.

SUAVE, Ricardo *et al.* **Divulgação de passivos contingentes nas empresas mais líquidas da BM&FBovespa.** Revista da UNIFEBE, v. 1, n. 11, 2013.

ÍNDICE REMISSIVO

A

Arranjo produtivo local 187, 190, 197, 198, 199, 215, 218, 226, 227, 324

Autogestão 45, 46, 48, 49, 56, 63, 324

C

Controle de produção 73, 74, 79, 324

Cooperação 85, 109, 118, 120, 127, 187, 189, 190, 191, 192, 194, 197, 198, 208, 215, 217, 218, 219, 220, 222, 226, 236, 245, 247, 324

Cooperativas 45, 46, 47, 49, 53, 54, 55, 56, 57, 60, 61, 63, 192, 196, 220, 224, 324

D

Data envelopment analysis 1, 2, 5, 17, 19, 20, 324

Determinantes 110, 123, 124, 125, 126, 128, 130, 131, 132, 134, 139, 141, 144, 146, 154, 156, 157, 158, 214, 237, 306, 324

Disclosure 144, 145, 146, 147, 148, 149, 150, 151, 152, 153, 154, 155, 156, 158, 290, 296, 324

E

Ecosistemas de inovação 159, 324

Educação 52, 80, 81, 82, 83, 84, 93, 102, 103, 104, 109, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 157, 166, 185, 200, 202, 229, 230, 231, 236, 239, 240, 241, 242, 243, 244, 245, 246, 247, 248, 320, 322, 324

Electricity power distribution 1, 324

Empreendedorismo 159, 161, 166, 185, 186, 187, 189, 192, 193, 194, 195, 196, 197, 198, 199, 202, 215, 217, 220, 221, 222, 223, 224, 225, 226, 227, 250, 251, 262, 266, 324, 325

Empreendedorismo coletivo 187, 189, 193, 194, 195, 196, 197, 198, 199, 215, 217, 221, 222, 223, 224, 225, 226, 227, 324

Empresa junior 200, 201, 202, 203, 204, 207, 208, 210, 212, 213, 214, 324, 325

Ensaio teórico 187, 215, 324

Estratégia 22, 30, 61, 62, 63, 94, 177, 178, 250, 252, 253, 259, 264, 265, 266, 288, 324

G

Gestão ambiental 32, 324

Gestão organizacional 57, 72, 200, 306, 324

H

Holt winters 73, 74, 324

I

Incentive regulation 1, 2, 19, 324

Instituições 45, 47, 50, 51, 52, 59, 80, 81, 85, 86, 94, 160, 162, 163, 165, 166, 168, 184, 185, 190, 191, 196, 199, 200, 201, 202, 212, 218, 219, 224, 227, 324

Investimento 47, 60, 61, 102, 103, 105, 109, 115, 116, 117, 118, 119, 130, 131, 132, 133, 135, 140, 182, 229, 230, 232, 236, 242, 243, 244, 245, 246, 276, 291, 324

L

Logística reversa 32, 33, 43, 44, 324

M

Meio ambiente 22, 25, 26, 27, 28, 35, 43, 144, 146, 148, 152, 157, 254, 325

Mercado agroindustrial 73, 325

Micro empreendedorismo 250, 251, 262, 266, 325

Movimento empresa junior 200, 201, 202, 210, 212, 325

N

Nível 38, 48, 59, 61, 66, 67, 81, 82, 84, 85, 86, 87, 93, 107, 108, 109, 124, 127, 132, 139, 144, 146, 148, 149, 150, 151, 152, 153, 154, 155, 156, 157, 158, 170, 171, 176, 182, 195, 205, 206, 207, 208, 223, 234, 235, 236, 259, 270, 274, 284, 287, 295, 296, 325

O

Orçamento público 103, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 121, 122, 230, 231, 232, 233, 234, 235, 236, 248, 249, 325

Organização 25, 27, 29, 47, 48, 49, 50, 51, 55, 58, 61, 63, 67, 72, 80, 82, 83, 87, 88, 93, 94, 105, 109, 118, 120, 124, 139, 146, 159, 160, 161, 164, 188, 190, 193, 196, 200, 207, 216, 218, 221, 225, 232, 236, 245, 247, 252, 253, 255, 256, 265, 268, 270, 271, 272, 273, 274, 275, 276, 277, 281, 282, 283, 284, 285, 286, 287, 294, 297, 300, 325

P

Planejamento 58, 63, 67, 73, 74, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 86, 87, 89, 93, 94, 95, 104, 105, 106, 107, 121, 122, 207, 214, 231, 232, 233, 234, 248, 249, 252, 253, 256, 265, 268, 271, 272, 273, 274, 285, 288, 311, 321, 325

Planejamento estratégico 73, 78, 80, 81, 82, 83, 86, 87, 89, 93, 94, 95, 273, 288, 325

Políticas públicas 45, 47, 48, 49, 54, 56, 59, 60, 63, 105, 109, 110, 122, 232, 236, 237, 249, 325

Programas de pós-graduação 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 89, 91, 94, 325

R

Reuso 32, 33, 35, 325

Revisão narrativa 21, 22, 23, 31, 325

S

Saúde 24, 37, 39, 40, 41, 66, 74, 93, 102, 103, 104, 109, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 166, 174, 213, 229, 230, 231, 236, 239, 240, 241, 242, 243, 244, 245, 246, 247, 248, 325

Sazonalidade 66, 73, 75, 76, 78, 325

Serviço 66, 67, 79, 98, 125, 126, 127, 140, 164, 165, 166, 170, 177, 179, 185, 215, 253, 254, 255, 256, 263, 266, 277, 286, 325

Sistema de avaliação 81, 84, 85, 87, 325

Startup 98, 100, 159, 161, 163, 164, 165, 168, 169, 170, 171, 172, 173, 175, 176, 177, 178, 180, 184, 185, 186, 325

Sururu valley 159, 160, 161, 163, 183, 185, 325

Sustentabilidade 21, 22, 24, 26, 27, 29, 30, 31, 32, 35, 39, 43, 44, 51, 127, 144, 149, 157, 158, 325

T

Tecnologia da informação 21, 22, 23, 24, 26, 29, 30, 31, 111, 160, 163, 183, 238, 325

Teoria da divulgação 144, 147, 155, 156, 325

Teoria institucional 45, 49, 50, 51, 63, 325

Ti verde 31, 325

Turismo de convenções 123, 128, 325

Turismo de negócios 123, 124, 128, 130, 131, 132, 138, 139, 140, 325

Turismo de reuniões 123, 325

U

Usuário 66, 274, 292, 299, 304

V

Valor agregado 32, 43, 161

Vendas 74, 76, 77, 79, 144, 250, 252, 253, 254, 255, 256, 257, 258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265, 266, 267, 269, 275, 277, 279, 280, 281, 282, 283, 286, 302

Vendedores informais 250, 252, 255, 256, 257, 258, 259, 261, 263, 264, 265, 266

 **Atena**
Editora

2 0 2 0