



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

KLEYTON DOS SANTOS NASCIMENTO

**UM ESTUDO SOBRE A ADERÊNCIA NORMATIVA DOS RELATÓRIOS DOS
AUDITORES INDEPENDENTES EMITIDOS PARA OS CLUBES DE FUTEBOL
PARTICIPANTES DO BRASILEIRÃO SÉRIE A**

**JOÃO PESSOA
2021**

KLEYTON DOS SANTOS NASCIMENTO

**UM ESTUDO SOBRE A ADERÊNCIA NORMATIVA DOS RELATÓRIOS DOS
AUDITORES INDEPENDENTES EMITIDOS PARA OS CLUBES DE FUTEBOL
PARTICIPANTES DO BRASILEIRÃO SÉRIE A**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Dra. Karla Katiuscia Nobrega de Almeida

**JOÃO PESSOA
2021**

Catlogação na publicação
Seção de Catlogação e Classificação

N244e Nascimento, Kleyton Dos Santos.

Um estudo sobre a aderência normativa dos relatórios dos auditores independentes emitidos para os clubes de futebol participantes do Brasileirão Série A / Kleyton dos Santos Nascimento. - João Pessoa, 2021.

42 f. : il.

Orientação: Karla Katiuscia Nobrega de Almeida.
TCC (Graduação) - UFPB/CCSA.

1. Agremiações desportivas de futebol. 2. contabilidade. 3. Auditoria. I. Almeida, Karla Katiuscia Nobrega de. II. Título.

UFPB/CCSA

CDU 657

KLEYTON DOS SANTOS NASCIMENTO

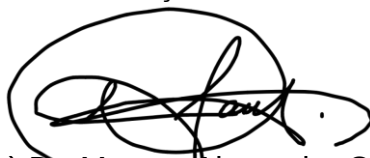
**UM ESTUDO SOBRE A ADERÊNCIA NORMATIVA DOS RELATÓRIOS DOS
AUDITORES INDEPENDENTES EMITIDOS PARA OS CLUBES DE FUTEBOL
PARTICIPANTES DO BRASILEIRÃO SÉRIE A**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do TCC em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

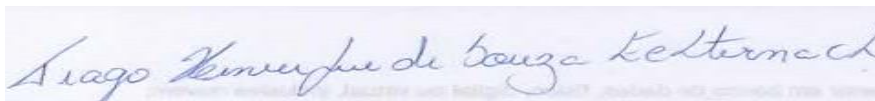
BANCA EXAMINADORA



Presidente(a): Prof.(a) Dra. Karla Katiuscia Nobrega de Almeida
Instituição: UFPB



Membro: Prof.(a) Dr. Mateus Alexandre Costa dos Santos
Instituição: UFPB



Membro: Prof.(a) Dr. Tiago Henrique de Souza Echternacht
Instituição: UFPB

João Pessoa, 11 de dezembro de 2021.

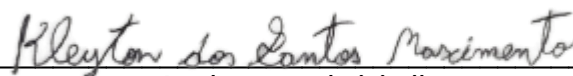
DECLARAÇÃO DE AUTORIA PRÓPRIA

Eu, Kleyton dos Santos Nascimento, matrícula n.º 20160135741, autor(a) do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado Um estudo sobre a aderência normativa dos relatórios dos auditores independentes emitidos para os clubes de futebol participantes do brasileirão série A, orientado(a) pelo(a) professor(a) Karla Katiuscia Nobrega de Almeida, como parte das avaliações do Curso de Ciências Contábeis no período letivo 2021.1 e requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel(a), declaro que o trabalho em referência é de minha total autoria, não tendo sido copiado ou extraído, seja parcial ou integralmente, de forma ilícita de nenhuma fonte, além daquelas públicas consultadas e corretamente referenciadas ao longo do trabalho, obedecendo aos padrões nacionais para referências diretas e indiretas, ou daquelas cujos dados resultaram de investigações empíricas por mim realizadas para fins de produção deste trabalho. Afirmando que em hipótese alguma representa plágio de material disponível em qualquer meio, e declaro, estar ciente das penalidades previstas nos artigos 184 e 298 do Decreto-Lei n.º 2.848/1940 – Código Penal Brasileiro, como também declaro não infringir nenhum dispositivo da Lei n.º 9.610/98 – Lei dos Direitos Autorais.

Assim, se houver qualquer trecho do texto em questão que configure o crime de plágio ou violação aos direitos autorais, assumo total responsabilidade, ficando a Instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, ou pela veracidade e originalidade desta obra, cabendo ao corpo docente responsável pela sua avaliação não aceitá-lo como Trabalho de Conclusão de Curso da Universidade Federal da Paraíba - UFPB, no Curso de Ciências Contábeis, e, por conseguinte, considerar-me reprovado no Trabalho de Conclusão de Curso.

Por ser verdade, firmo a presente.

João Pessoa, 23 de novembro de 2021.



Assinatura do(a) discente

RESUMO

Esta pesquisa teve por objetivo analisar, de forma crítica, o nível de aderência dos relatórios dos auditores independentes emitidos, no biênio 2019 e 2020, para os clubes de futebol do brasileirão série A, em relação as normas brasileiras de contabilidade técnicas de auditoria que disciplinam a sua emissão. Para a realização desta pesquisa utilizou-se a metodologia documental, tendo como fonte primária 18 relatórios emitidos por auditores independentes para os clubes de futebol, para cada um dos anos analisados. Foi realizada uma abordagem qualitativa dos dados para identificar as características de cada relatório e verificar o nível de aderência normativa. Esses dados possibilitaram atestar que a aderência parcial e/ou a não aderência à quantidade de seções compatíveis com o tipo de opinião, à emissão de seção de principais assuntos de auditoria e à identificação apropriada da estrutura do relatório financeiro aplicável presentes em norma, ocasiona uma falha de padronização do Relatório de Auditoria Independente podendo sinalizar uma baixa qualidade no nível da informação prestada.

Palavras chave: Futebol; Aderência normativa; características dos relatórios.

ABSTRACT

This research aimed to analyze, critically, the level of adherence of the independent auditors' reports issued, in the 2019 and 2020 biennium, for the Brazilian soccer clubs series A, in relation to the Brazilian accounting standards for auditing techniques that regulate their issuance. To carry out this research, the documentary methodology was used, having as primary source 18 reports issued by independent auditors for football clubs in 2019 and 18 in 2020. A qualitative data approach was carried out to identify the characteristics of each report and verify the level of regulatory compliance. These data made it possible to attest that partial adherence and/or non-adherence to the number of sections compatible with the type of opinion, issuance of key audit matters section and proper identification of applicable financial reporting framework present in standard causes a failure to standardize the Independent Audit Report, which may signal a low quality in the level of information provided.

Keywords: Football; Regulatory adherence; features of the reports.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 – Categorias e subcategorias do estudo.....	21
Quadro 2 – Classificação do nível de aderência normativa.....	22
Quadro 3 – Identificação dos clubes de futebol pesquisados 2019.....	23
Quadro 4 – Identificação dos clubes de futebol pesquisados 2020.....	23

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Tipo de opinião.....	25
Tabela 2 – Quantidade de seções.....	25
Tabela 3 – Comparativo do tipo de opinião e quantidade de seções no RAI.....	26
Tabela 4 – Assuntos das ressalvas na opinião do auditor.....	26
Tabela 5 – Assuntos incluídos como ênfase nos RAIs dos Clubes de Futebol.....	27
Tabela 6 – Conteúdo do Parágrafo de Outros Assuntos nos RAIs analisados.....	28
Tabela 7 – Prazo de emissão do RAI.....	29
Tabela 8 – Fornecedor/Auditor.....	30
Tabela 9 – Referencial da opinião do auditor.....	32
Tabela 10 – Nível de aderência normativa dos RAIs analisados.....	33

LISTA DE ABREVIATÖES

CPC	Comitê de pronunciamentos contábeis
CPC PME R1	Contabilidade para pequenas e médias empresas
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DF	Demonstração Financeira
DVA	Demonstração de Valor Adicionado
ITG	Interpretação técnica geral
NBC TA	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria
NBG ITG	Normas Brasileiras de Contabilidade Gerais
PROFUT	Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....	11
1.2 OBJETIVOS.....	12
1.2.1 Objetivo Geral.....	12
1.2.2 Objetivos Específicos.....	12
1.3 JUSTIFICATIVA.....	12
2. REVISÃO DE LITERATURA.....	14
2.1 AGREMIÇÕES DESPORTIVAS DE FUTEBOL E NEGÓCIOS NO CONTEXTO BRASILEIRO.....	14
2.2 PATRIMÔNIO, CONTABILIDADE E AUDITORIA DAS AGREMIÇÕES DESPORTIVAS DE FUTEBOL.....	15
2.3 ESTUDOS ANTERIORES RELACIONADOS.....	17
3. METODOLOGIA.....	20
3.1 TIPOLOGIA DE PESQUISA E PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	20
3.2 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	22
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	24
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	35
REFERÊNCIAS.....	37
APÊNDICE 1 – DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE.....	42

1 INTRODUÇÃO

O futebol pode ser considerado como o mais popular esporte praticado no Brasil. Para muitos, uma paixão nacional, estando presente na vida da maioria dos brasileiros, seja de forma direta, praticando-o, ou de forma indireta, apenas assistindo ou consumindo conteúdo a ele relacionado.

A grande notoriedade do esporte o torna atrativo para a realização de negócios. Segundo Araújo e Silva (2017, p.2), “a notoriedade do futebol, como modalidade esportiva, foi um dos principais fatores que fez com que o esporte se consolidasse também como uma área de negócio” demonstrando grande potencial econômico.

Muito tempo se passou e hoje os clubes de futebol possuem relevância social, fomentam a economia e geram empregos. No Brasil, os clubes são enquadrados como organizações do terceiro setor, de acordo com a lei nº13.019/14, em que toda a renda obtida é reinvestida no próprio clube.

Notícias recentes publicadas em 2019 apontam que, só no ano de 2019, o futebol brasileiro movimentou mais de 1 bilhão de reais em venda de jogadores¹. Notícias como essa revelam a proporção econômica em que o esporte se insere. Todos os anos valores astronômicos são movimentados por clubes brasileiros, tornando-os verdadeiras empresas e é justamente esse fator que implica na necessidade de gestões profissionais.

Ao considerar os clubes de futebol como empresas, vê-se que a contabilidade e a auditoria também se inserem nesse contexto. No que se refere à auditoria externa, esta passou a ser obrigatória a partir do ano de 2003, com o advento da Lei Pelé, que visa agregar mais confiabilidade e transparência aos clubes e proporcionar meios para que organizações como bancos pudessem avaliar o risco de inadimplência diante da concessão de créditos.

Segundo Rodrigo Capelo, jornalista especializado em negócios do esporte, em 2018, o Brasileirão série A, principal competição futebolística nacional, contou com a participação de 20 agremiações esportivas, dentre as quais, nove publicaram balanços financeiros com ressalvas, frutos de diversos problemas, tais como, o

¹ Disponível em: <https://veja.abril.com.br/esporte/futebol-brasileiro-movimenta-1-bilhao-de-reais-em-venda-de-jogadores>. Acesso em: 26 jun. 2020.

descumprimento de normas contábeis, valores incomprovados, dívidas não reconhecidas entre outros².

Segundo Silva (2013), o futebol é comandado por uma indústria que movimenta grandes quantias, possuindo grandes investimentos e grandes retornos, porém, com um número muito alto de dívidas. De acordo com Itaú BBA, em estudo divulgado anualmente acerca da saúde financeira dos clubes brasileiros, no ano de 2018, os clubes somaram em dívidas um valor superior a R\$ 6 bilhões de dólares³. Valor este que cresce a cada ano.

Portanto, este trabalho ganha relevância uma vez que o assunto tratado se mostra de grande expressão econômica tornando cada vez mais necessário a transparência nas informações contábeis divulgadas para investidores e torcedores.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Escândalos financeiros, como os da Enron, Parmalat e Worldcom, colocam as empresas de auditoria independente no centro da discussão acerca da qualidade dos serviços prestados. Qualidade esta que também é questionada, conforme o entendimento de Silva et al (2019), quando o cliente de auditoria é um clube de futebol.

Souza, Carvalho Júnior e Albuquerque (2012 apud Silva Santos e Cunha 2017 p.177) “explicam que as demonstrações contábeis representam uma rica fonte de informações para os seus usuários, e quando acompanhadas do parecer do auditor independente, o grau de confiança nas mesmas é potencializado” contribuindo para a redução da assimetria informacional, inclusive, entre os clubes de futebol e os *stakeholders*.

Tal parecer do auditor é denominado de relatório dos auditores independentes (RAI), o qual é regulado pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria (NBC TA) da série 700: NBC TA 700, NBC TA 701, NBC TA 705, NBC TA 706, NBC TA 710 (R1) e NBC TA 720, as quais apresentam por padrão informações

² Disponível em: <<https://globoesporte.globo.com/blogs/blog-do-rodrico-capelo/post/2019/07/12/metade-do-campeonato-brasileiro-tem-balancos-financeiros-reprovados-por-auditorias.ghtml>> Acesso em: 4 jul. 2020.

³ Disponível em: <https://www.italu.com.br/_arquivosstaticos/italuBBA/Analise_Clubes_Brasileiros_Futebol_Itau_BBA.pdf> Acesso em: 8 jul. 2020.

como opinião do auditor, identificação dos auditores, base para emissão de opinião, principais assuntos tratados, parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos, informações comparativas e responsabilidade do auditor.

Ganz et al (2019) citam estudos que colocam as empresas de auditoria denominadas big four como sendo mais sensíveis aos clientes e, portanto, mais propensas a emitir relatório com melhor qualidade.

Diante do exposto, surge a seguinte pergunta: Qual o nível de aderência dos relatórios dos auditores independentes emitidos para os clubes de futebol do brasileiro série A, em relação às normas brasileiras de contabilidade técnicas de auditoria que disciplinam a sua emissão.

1.2 OBJETIVOS

A pesquisa se norteia pelos seguintes objetivo geral e objetivos específicos:

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar o nível de aderência dos relatórios dos auditores independentes emitidos, no biênio 2019 e 2020, para os clubes de futebol do brasileiro série A, em relação às normas brasileiras de contabilidade técnicas de auditoria que disciplinam a sua emissão.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Caracterizar os relatórios dos auditores independentes emitidos para os clubes de futebol série A, no biênio 2019 e 2020.
- b) Identificar quais itens normativos apresentam nível de aderência total nos RAIs analisados.
- c) Identificar quais itens normativos apresentam nível de aderência parcial ou não aderência nos RAIs analisados.

1.3 JUSTIFICATIVA

De acordo com a Confederação Brasileira de Futebol (CBF), em um estudo denominado “O impacto do futebol brasileiro” realizado em 2019, no ano de 2018, o

futebol brasileiro movimentou direta e indiretamente o equivalente a R\$ 48,8 bilhões por intermédio da CBF, Federações Estaduais, clubes, patrocinadores, mídia e torcedores. Este valor equivale a 0,72% do PIB Brasileiro.

O mercado futebolístico cresce cada dia mais no quesito de movimentação financeira. Todos os anos, surgem novos recordes monetários envolvendo a venda de jogadores ou contratos de patrocínios. Um assunto como esse exige debates e uma maior atenção por parte dos responsáveis por auditar os clubes. Apesar disso, nota-se que é um tema pouco discutido no âmbito contábil, tendo sido produzido pouco material acadêmico envolvendo esse tema.

Esse entendimento é ratificado por Cajaíba e Pereira (2018 p.71) que afirmam que “diante dos números que envolvem o ramo, da exposição de mídia e da paixão do brasileiro pelo esporte, a quantidade da produção científica entre 2012 e 2016 (20 artigos, em cinco anos) pode ser considerada pequena”.

Almeida e Almeida (2009) e Martinez e Reis (2010) buscaram verificar as situações envolvendo a qualidade da auditoria sobre as demonstrações contábeis. Moreira et al (2013, p.3) consideram que “são raros os estudos que busquem avaliar a qualidade da auditoria sobre os relatórios financeiros dos clubes de futebol”.

Partindo da ideia de que o mercado do futebol no Brasil está em uma constante crescente e que se faz necessário uma maior atenção por parte dos responsáveis pela área contábil, tem-se que o estudo proposto pode contribuir para uma análise mais profunda de como as empresas de auditoria se comportam quando o objeto de auditoria são as demonstrações contábeis dos clubes esportivos.

Com o intuito de contribuir para melhorar a atenção das empresas de auditoria a respeito do tratamento dos seus relatórios quando o cliente são os clubes de futebol, o presente estudo se justifica através da análise das características dos relatórios dos auditores independentes emitidos para os clubes de futebol série A.

A pesquisa mostra-se relevante para estudantes e pesquisadores podendo ser utilizada para fomentar novos estudos mais aprofundados e incentivar a produção de conteúdo na área, esta que, no presente momento conta com pouco conteúdo produzido.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1 AGREMIÇÕES DESPORTIVAS DE FUTEBOL E NEGÓCIOS NO CONTEXTO BRASILEIRO

A cada ano os números envolvendo o futebol crescem e negociações envolvendo centenas de milhões se tornam cada vez mais frequentes. Segundo Ribeiro e Lima (2012, p.599),

nos últimos 20 anos, os clubes de futebol tornaram-se mais que simples organizações esportivas, eles se tornaram grandes empresas, com altas receitas, associadas com o aumento dos preços dos ingressos, taxas de transferência e premiações em dinheiro. Tradução livre.

De acordo com Pereira e Cajaíba (2017, p.3 apud CUNHA et al 2011, p.18),

há muito tempo o futebol se transformou em um produto de excelência. Quando a televisão e o marketing visualizaram o poder de capitalização deste esporte, a disputa pela transmissão dos jogos por emissoras aumentou o valor pago pelas coberturas dos campeonatos e, consequentemente, o lucro dos clubes. Com isso, o futebol é parte da indústria do lazer.

O futebol é hoje o esporte mais assistido no mundo, segundo Araújo e Silva (2017, p.4) “a intensa apropriação popular e cultural do futebol no Brasil foram os fatores chaves para que o esporte se tornasse um espetáculo de massa”. Helal e Gordon (2002, p. 44) explicam que o futebol se torna “metáfora poderosa, pois transcende os limites do campo acadêmico e intelectual (onde foi gerada), para se tornar uma ideologia amplamente difundida e absorvida pelo senso comum”.

Dada a relevância do esporte como negócio, torna-se necessário a participação do Governo. De acordo com Araújo e Silva (2017, p.5),

O crescimento do futebol no Brasil e a consequente transição para o profissionalismo demandaram que o governo estabelecesse normas gerais que regulassem este esporte. De início, foi instituída a Lei nº 6.354/1976, a conhecida “Lei do Passe”.

Posteriormente, foi publicada a “lei Zico”. Segundo Silva e Carvalho (2009, p. 99), a lei oferecia “a possibilidade de os clubes serem gerenciados por entidades com fins lucrativos e foi também o embrião da intenção do governo de transformar os clubes em empresas”.

Anos depois da lei Zico, esta foi revogada pela lei Pelé. Segundo Araújo e Silva (2017, p.6) “A “Lei Pelé”, num primeiro momento, obrigava os clubes a se tornarem empresas”.

Segundo Rezende (2004, p.24 apud Araújo e Silva 2017) “os chamados ‘direitos liberatórios’ eliminam a figura do ‘passe’ e dão mais liberdade ao jogador para negociar o contrato”, o que implica em uma maior flexibilização visto que o pagamento de uma multa rescisória seria o suficiente para encerrar o contrato de um jogador para com um clube. De acordo com Araújo e Silva (2017, p.6) “a “Lei Pelé” legisla sobre os principais aspectos do futebol profissional, tornando-a o principal normativo do esporte atualmente”.

Assim, além de ser uma atividade de lazer, uma vez que o futebol mexe com as emoções dos seus adeptos, é também uma “empresa”, com suas receitas, despesas, ativos, passivos, ou seja, tem patrimônio, sendo, portanto, objeto de contabilidade e da auditoria.

Adicionalmente, as questões “emocionais” que envolvem o futebol, como a competitividade, também podem acirrar os ânimos dos seus adeptos e podem repercutir na dúvida de questões financeiras, o que pode fornecer uma maior relevância a auditoria dessas entidades.

2.2 PATRIMÔNIO, CONTABILIDADE E AUDITORIA DAS AGREMIÇÕES DESPORTIVAS DE FUTEBOL

De acordo com o CPC PME (R1) o balanço patrimonial da entidade é a relação de seus ativos, passivos e patrimônio líquido em uma data específica, como apresentado nessa demonstração da posição patrimonial e financeira. Eles são definidos da seguinte maneira: Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade. Passivo é uma obrigação atual da entidade como resultado de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera resulte na saída de recursos econômicos. Patrimônio líquido é o valor residual dos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.

No que se refere ao balanço patrimonial de um clube de futebol, alguns elementos podem ser ressaltados. Um deles é o ativo intangível representado principalmente pelo passe dos seus jogadores. O ativo intangível é definido no CPC

04 como um ativo não monetário identificável sem substância física e, para que se tenha reconhecimento de tal ativo, o mesmo deve obedecer aos seguintes critérios: ser identificável, ser controlado pela empresa e gerar benefício econômico futuro e também deve ser provável que benefícios econômicos futuros atribuídos ao ativo sejam gerados a favor da entidade e custo do ativo puder ser mensurado com confiabilidade.

De acordo com Silva e Carvalho (2009 apud Leite e Pinheiro 2014, p.92) os clubes de futebol são empresas que transacionam valores expressivos, provenientes, grande parte das vezes, de recursos intangíveis, que são os atletas dos clubes. Segundo Iudícibus et al. (2010 apud Verona 2015 p.41) “a qualidade de um plantel associada ao desempenho em competições oficiais, resulta na geração de benefícios econômicos exclusivos para a entidade”.

Andrikopoulos e Kaimenakis (2009 apud Assis e Nakamura 2019 p.125) relacionam o capital intelectual à entidade e ao desempenho dos clubes de futebol, formatando um índice (chamado Football Nexus Index - FOrNeX) para identificar recursos intangíveis que criam valor para as equipes, como talentos de jogadores, base de fãs, desempenho esportivo, entre outros.

De acordo com a CBF as principais receitas obtidas pelos clubes são as receitas com direitos de transmissão, patrocínio e publicidade, material esportivo, importação e exportação de atletas, receitas de *matchday* (dias de jogo) e receitas com Sócio-torcedor. Entre as principais despesas a CBF destaca despesas com logística, despesas operacionais com jogos, serviços financeiros, colaboradores/atletas, gastos em infraestrutura e impostos.⁴

De acordo com Vasconcelos et al (2015, p5),

os clubes de futebol devem divulgar informações de acordo com a ITG 2003 – Entidade Desportiva Profissional – que é uma norma contábil emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que estabelece os critérios e procedimentos específicos às entidades de futebol profissional e demais entidades desportivas.

De acordo com a ITG 2003 entidades desportivas profissionais, devem divulgar: Balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração do

⁴ Matéria disponível em: <https://conteudo.cbf.com.br/cdn/201912/20191213172843_346.pdf> acesso em: 15 jul. 2020.

resultado abrangente, demonstração das mutações do patrimônio líquido, a demonstração dos fluxos de caixa e as notas explicativas.

Seguindo a Lei nº12.395 que altera a Lei nº9.615 (Lei Pelé) as entidades desportivas devem, além de divulgar suas demonstrações contábeis, submetê-las a uma auditoria independente.

2.3 ESTUDOS ANTERIORES RELACIONADOS

Sem a pretensão de realizar uma revisão sistemática sobre o tema, esta seção se dedica a apresentar estudos anteriores sobre a área de futebol e contabilidade que foram usados na composição do presente trabalho bem como seus objetivos e principais resultados encontrados.

O estudo de Umbelino et al (2019) investigou o nível de *disclosure* decorrente da adesão ao PROFUT, pelos clubes de futebol brasileiros, e sua relação com o desempenho econômico-financeiro e esportivo no decorrer dos anos de 2015 e 2016. Constataram que a adesão ao PROFUT não provocou melhoras de divulgação nos anos estudados. Adicionalmente, os autores identificaram proximidade entre o tamanho dos clubes e o nível de *disclosure* e inexistência de relação entre os desempenhos econômico-financeiro e esportivo. Umbelino et al (2019) perceberam que os clubes de futebol não retornaram com contrapartidas equivalentes aos benefícios proporcionados pelo PROFUT, uma vez que não foram apresentados indícios de melhorias no desempenho econômico-financeiro, tampouco no desempenho esportivo. (UMBELINO ET AL 2019)

Ainda com relação ao PROFUT, tem-se o estudo de Silva et al (2019) que observou os índices de liquidez e endividamento dos clubes após a criação do PROFUT. Foi verificado que a tentativa de regularizar a situação fiscal dos clubes de certa forma foi alcançada, levando em consideração que os clubes apresentaram regularidade nas respectivas contas de obrigações tributárias, nos casos em que houve a devida consideração das notas explicativas.

O estudo de Cajaíba e Pereira (2018) analisou as características dos artigos publicados sobre agremiações desportivas de futebol profissional em revistas e periódicos nacionais de ciências contábeis que foram referenciados pelo *Qualis-Capes* no período de 2012 a 2016 e constataram que a quantidade de produção científica (20 artigos em cinco anos) pode ser considerada pequena. Cajaíba e

Pereira (2018) perceberam em contrapartida que houve aumento sucessivo na produtividade científica, especialmente no ano de 2016.

O estudo de Mafra, Marques e Penha (2017) investigou as características das distorções apresentadas nos relatórios de auditoria que serviram de base para a opinião modificada das empresas do setor de consumo cíclico e não cíclico. Constataram que as modificações apontadas pelas auditorias ocorrem por falta de observação às normas, pronunciamentos e legislação que corroboraram para uma escrituração contábil falha. Mafra, Marques e Penha (2017) observaram que algumas modificações voltaram a acontecer sucessivamente em alguns casos, o que permitiu concluir que nenhuma atitude foi tomada por parte das empresas com tais notificações.

Apesar de Mafra, Marques e Penha (2017) não terem investigado os clubes de futebol, a falta de observação às normas, pronunciamentos e legislação que embasam o processo de elaboração das demonstrações contábeis também pode ser observada para essas entidades esportivas, conforme conclui Figueiredo, Santos e Cunha (2017).

O estudo de Figueiredo, Santos e Cunha (2017) identificou o nível de evidenciação compulsória e voluntária dos clubes de futebol das séries A e B com relação aos aspectos de apresentação das demonstrações contábeis no período de 2011 a 2015. Figueiredo, Santos e Cunha (2017) concluíram que a maioria dos clubes publica suas demonstrações contábeis obrigatórias, mas muitas destas publicações são precedidas por parecer de auditoria com ressalvas devido a inobservância de normas contábeis, o que compromete a comparabilidade das demonstrações contábeis entre os clubes e a qualidade da informação divulgada.

O estudo de Silva Santos e Cunha (2017) verificou a relação entre o desempenho econômico-financeiro e o relatório de auditoria dos clubes de futebol brasileiros e constatou que a maior incidência de relatório de auditoria sem ressalva pertence aos clubes da série A (oito clubes) seguidos de clubes da série B (cinco clubes) e destacou que a maioria dos clubes da série A divulgou o relatório de auditoria com parágrafo de ênfase.

O estudo de Silva et al (2016) analisou se há qualidade na opinião emitida por parte dos auditores nos relatórios dos auditores independentes tendo como base o nível de *disclosure* do ativo intangível nas demonstrações contábeis dos clubes de futebol brasileiros. Silva et al (2016) concluíram que a opinião emitida pelo auditor

independente sobre as demonstrações contábeis dos clubes de futebol do Brasil, tendo como critério técnico de julgamento a obrigatoriedade de divulgação do ativo intangível, é de baixa qualidade.

O estudo de Stolz et al (2016) analisou os relatórios de auditoria dos clubes de futebol do Rio Grande do Sul na série A do campeonato brasileiro em 2015 e constataram que, em todo período de análise, as opiniões dos auditores foram com ressalva, assim como houve a emissão de parágrafos de ênfase. O estudo de Stolz et al (2016) também observou que houve maior diversidade de distorções no relatório do Grêmio, evidenciando a falta de cumprimento de princípios contábeis.

O estudo de Vasconcelos et al (2015) verificou o nível de *disclosure* das demonstrações contábeis de 10 clubes participantes da série A do campeonato brasileiro de 2013 e observou que apenas três, dos clubes analisados, apresentou todas as demonstrações contábeis exigidas pela ITG 2003.

O estudo de Leite e Pinheiro (2014) analisou por meio de um modelo de regressão linear múltipla, quais variáveis influenciam o nível de divulgação do intangível nas demonstrações contábeis de 2010 e 2011 dos 20 maiores clubes de futebol brasileiro e concluiu que quanto melhor o desempenho no campeonato e quanto maior as receitas totais auferidas pelos clubes de futebol, maior é o nível de divulgação do intangível nas demonstrações contábeis dos clubes analisados.

O estudo de Marque e Costa (2009) verificou a presença de características e ações que atendessem às boas práticas de governança corporativa propostas na terceira versão do código das melhores práticas de governança corporativa do IBGC em três clubes de futebol profissional do estado de São Paulo. Marques e Costa (2009) observaram que a gestão dos clubes de futebol, ao adotar as práticas de boa governança propostas, tenderam a alcançar maior legitimidade dos dirigentes perante seus *stakeholders* e a exercer a administração de maneira profissionalizada.

Com base na leitura dos onze estudos que relacionam práticas contábeis, auditoria e clubes desportivos é possível perceber que estas agremiações esportivas apresentam não adequações às práticas contábeis requeridas não possuindo padronização e não adotando práticas de boa governança, utilizando-se apenas de ações exigidas legalmente.

Com base nesses estudos, observa-se que a análise das demonstrações divulgadas junto com os relatórios dos auditores independentes revela que os clubes não divulgam de forma adequada os itens aplicáveis e obrigatórios para o grupo dos

ativos intangíveis. Foi constatado também que mais da metade dos clubes da série A, B e C do campeonato Brasileiro receberam relatórios de auditoria com ressalvas.

Também se percebe, com a leitura dos estudos, um aumento de interesse recente por parte de pesquisadores da área contábil no tema futebol, fato que pode ter sido em virtude do evento olímpico realizado no Brasil no ano de 2016. Entretanto, os resultados dessas pesquisas sinalizam que os clubes de futebol carecem de melhorar seu processo de prestação de contas, motivo pelo qual as pesquisas relacionadas a auditoria sobre o tema podem contribuir para melhorar a transparências dos relatos financeiros desses entes.

3. METODOLOGIA

3.1 TIPOLOGIA DE PESQUISA E PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A tipologia adotada na pesquisa será descritiva com abordagem predominantemente qualitativa. Segundo Prodanov e Freitas (2013 apud Silva et al 2019 p.1229) como tipo de pesquisa descritivo no qual o ambiente natural de pesquisa é utilizado como fonte de dados.

A pesquisa será documental pois será usado como fonte primaria relatórios emitidos por auditores independentes para os clubes de futebol.

Gil (2010) cita que em uma pesquisa documental os dados são obtidos de maneira indireta por meio de livros, jornais, papéis oficiais, registros estatísticos entre outros, e essas fontes documentais contribuem para a redução de desperdício de tempo, tornando possível obter quantidade e qualidade de dados suficientes para a realização da pesquisa. Gil também ressalta que a pesquisa documental possibilita o conhecimento do passado e investigar processos de mudanças sociais e culturais.

Este estudo se caracteriza como predominantemente qualitativo, cuja técnica de análise de dados se vale da análise de conteúdo. Flick (2009 p.21) destaca que,

os aspectos essenciais da pesquisa qualitativa consistem na escolha adequada de métodos e teorias convenientes; no reconhecimento e na análise de diferentes perspectivas; nas reflexões dos pesquisadores a respeito de suas pesquisas como parte do processo de produção de conhecimento; e na variedade de abordagens e métodos.

Segundo Campos (2004 p.611) a análise de conteúdo pode ser “compreendida como um conjunto de técnicas de pesquisa cujo objetivo é a busca do sentido ou dos sentidos de um documento”.

O quadro 1 objetiva facilitar o entendimento dos elementos que constituem objetos de análise das próximas tabelas, identificando as categorias e subcategorias adotadas para realização da pesquisa documental.

Quadro 1 – Categorias e subcategorias do estudo

Categoria	Definição	Subcategorias
Tipo de opinião	Tipo de opinião emitida pelo auditor independente	Opinião sem ressalva Opinião com ressalva Opinião adversa Abstenção de opinião
Quantidade de seções do RAI	Quantidade de seções presentes em cada relatório	Cinco – relatório padrão sem ressalva. Acima de cinco – RAI com opinião modificada e outros.
Principais assuntos de auditoria	Existência e conteúdo do parágrafo de Principais assuntos abordados, incluídos nos RAIs	Ausente Presente
Ênfase	Existência e conteúdo do parágrafo de ênfase, incluídos nos RAIs	Ausente Presente
Assuntos outros parágrafos	Assuntos secundários que merecem atenção	Ausente Presente
Base da modificação da opinião	Presente em relatórios com ressalva	Motivações para emissão de relatórios com ressalva
Identificação da estrutura do relatório financeiro aplicável.	Identificação da jurisdição de origem da estrutura do relatório financeiro aplicável na opinião do auditor (item 27 da NBC TA 700)	Práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às entidades sem finalidades de lucros (ITG 2002 (R1)) e às entidades desportivas (ITG 2003 (R1)). Outras.
Data de emissão	Data em que o relatório foi emitido	Relatório após 120 dias – <i>audit delay</i>
Fornecedor/Auditor	Responsável pela auditoria	Big Four Não Big Four

Fonte: Elaboração própria (2021)

Conforme apresentado no quadro 1, foram analisadas as características de cada relatório e os pontos convergentes e divergentes em relação ao que dispõem as normas brasileiras de contabilidade técnica de auditoria, assim como o tipo de opinião emitida (sem ressalva ou modificada: com ressalva, com abstenção ou adversa), os motivos que levaram a opinião modificada, os principais assuntos de auditoria tratados, a existência de parágrafos de ênfase, a existência de parágrafos de outros assuntos, a data de emissão dos RAI's e se o clube foi auditado por uma *big four* ou não *big four*.

Adicionalmente, fez-se uso da estatística descritiva, por meio de percentuais, para descrição das categorias e subcategorias que representam as características dos RAIs que compuseram a amostra. Segundo Boudon (1989 p.25) “as pesquisas quantitativas podem ser definidas como as que permitem recolher, num conjunto de elementos, informações comparáveis entre um elemento e outro”.

As categorias mencionadas no quadro 1 foram classificadas conforme o nível de aderência normativa apontada no quadro 2.

Quadro 2 – Classificação do nível de aderência de cada item normativo analisado

Quadro 2 – Classificação de nível de aderência de cada item normativo analisado				
Classificação	Definição			
Aderência total	Completamente de acordo com as NBC TAs.			
Aderência parcial	Não atende plenamente as NBC TAs.			
Nenhuma aderência	Não atende em nenhum aspecto as NBC TAs.			
Não se aplica	Item considerado fora do alcance normativo.			
Itens Analisados e sua classificação				
Item	Aderência total	Aderência parcial	Nenhuma aderência	Não se aplica
Emite a opinião	Apresenta ou não opinião na seção introdutória ou não segue as NBC TAs serie 700 quanto à emissão da opinião. É obrigatório essa seção, portanto se aplica a todos os RAIs.			
Quantidade de seções compatíveis com o tipo de opinião	Contém ou não o mínimo de seções conforme tipo de opinião: mínimo de 5 seções para opinião sem modificações e mínimo de 6 para opinião modificada. Se aplica a todos os RAIs			
Emite a seção de principais assuntos de auditoria (PAA)	Apresenta no todo, em parte ou não apresenta o PAA de acordo como a NBC TA 701. Se aplica a todos os RAIs			
Emite o parágrafo base para modificação da opinião	Apresenta no todo, em parte ou não apresenta o parágrafo base para opinião modificada, conforme a NBC TA 705. Se aplica apenas aos RAIs com opinião modificada.			
Emite adequadamente o parágrafo de ênfase	Quando emitido, segue total, parcial ou não segue a NCB TA 706.É facultativo.			
Emite adequadamente o parágrafo de outros assuntos (POA)	Apresenta no todo, em parte ou não apresenta o POA de acordo como a NBC TA 706. Se aplica a todos os RAIs.			
Identifica apropriadamente a estrutura de relatório financeiro aplicável	Apresenta no todo, em parte ou não apresenta a expressão exigida pela NBC TA 700, adaptada conforme ITG 2002 (R1) e ITG 2003 (R1). Se aplica a todos os RAIs			

Fonte: Elaboração própria (2021)

3.2 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

A pesquisa se baseou nos Relatórios dos Auditores Independentes (RAIs) emitidos para os exercícios de 2019 e 2020 dos clubes de futebol identificados nos quadros 3 e 4, respectivamente, obtidos diretamente por meio de seus sites institucionais. As 20 entidades escolhidas para estudo foram as participantes do campeonato brasileiro série A.

Quadro 3 – Identificação dos clubes de futebol pesquisados 2019

CLUBES	SITES
Avaí	https://www.avai.com.br/novo/patrimonio/balanco-patrimonial/ *
Athlético Paranaense	https://static.athletico.com.br/wp-content/uploads/2020/04/30181823/CAP-DF-2019.pdf
Atlético Mineiro	http://cam-prerender-io-webbucket-56xt1rc45emz.s3-website-us-east-1.amazonaws.com/uploads/2020/07/07092248/balanco-cam-2019.pdf
Bahia	http://www.esportclubebahia.com.br/wp-content/uploads/2020/04/ECB-RELAT%C3%93RIO-ADC-2019-Registro-BDO-1106-20-PARECER-eDCs-ASSINADO.pdf
Botafogo	https://www.botafogo.com.br/transparencia/balanco-consolidado-2019.pdf
Corinthians	https://static.corinthians.com.br/content/Parecer-da-Auditoria---31-12-2019.pdf?rand=pE6U0gvlhq5tPSTr
Ceará SC	https://www.cearasc.com/deploy/media/download/demonstracoes_financeiras_2019.pdf
Cruzeiro	https://cms.cruzeiro.com.br/ckfinder/userfiles/files/DEMONSTRA%C3%87%C3%83O_FINANCEIRAS_2019.pdf
CSA	-
Chapecoense	-
Fortaleza	https://dee9d29a-d7f3-444e-8fe8-bcac42326317.filesusr.com/ugd/dc0ae5_50f987135c074825bed0ccc64a500859.pdf
Flamengo	file:///C:/Users/user/Downloads/parecer-das-demonstracoes-financeiras-2019.pdf
Fluminense	file:///C:/Users/user/Downloads/700ff3e2bd37a3f5d06b8230bdc98d5d-d-financeira-2019.pdf
Grêmio	https://gremio.net/documentos/GFBPA-DF2019.pdf
Goiás	https://www.goiasec.com.br/wp-content/uploads/2020/04/GEC-Demonstra%C3%A7%C3%B5es-Cont%C3%A1beis-2019-Assinado.pdf
Internacional	http://transparencia.internacional.com.br/files/Demonstra%C3%A7%C3%B5es%20Cont%C3%A1beis%20do%20Sport%20Club%20Internacional%20-%202019.pdf
Palmeiras	https://s3.amazonaws.com/sep-bucket-prod/wp-content/uploads/2020/05/20155406/Demonstrac%C3%A7%C3%B5es-Financeiras-e-Relato%C3%A7%C3%A3o-dos-Audidores-Independentes-2019.pdf
Santos	https://www.santosfc.com.br/portal-transparencia/wp-content/uploads/DF%C2%B4S-2019-SANTOS-FUTEBOL-CLUBE-ASSINADA-17032020.pdf
São Paulo	http://www.saopaulofc.net/media/219583/demonstracoes-financeiras2019-2018.pdf
Vasco da Gama	https://static.vasco.com.br/upload/downloads/20200430204651_551204.pdf

Fonte: Elaboração própria (2020)

Quadro 4 – Identificação dos clubes de futebol pesquisados 2020

CLUBES	SITES
Athlético Paranaense	https://static.athletico.com.br/wp-content/uploads/2021/04/26124712/Nes-CAPSA-2020.pdf
Atlético Goianiense	https://atleticogoianiense.com.br/up/TRANSPARENCIA-20/parecer_da_auditoria_independente_2021_2020.pdf
Atlético mineiro	https://transparencia.athletico.com.br/documents/demonstracoes/DEMONSTRACAOFINANCEIRA_2020.pdf
Bahia	https://www.esportclubebahia.com.br/wp-content/uploads/2021/04/1959-21-ECB-Relatorio-do-auditor-ADC-2020-1-1.pdf
Botafogo	https://www.botafogo.com.br/transparencia/BALANCO2020INDIVIDUALBFR.pdf
Bragantino	http://www.redbullbragantino.com.br/balanco/DF_RB_Futebol_-_quadros_.pdf
Ceará SC	https://www.cearasc.com/deploy/media/download/Demonstracoes_Contribuis_2020.pdf

Corinthians	https://static.corinthians.com.br/content/16168139361bf2efbbe0c49b9f567c2e40f645279a.pdf?rand=11t2cPU5doBW9ipq
Coritiba	https://coritiba.com.br/Content/Arquivos/Balancos/DFS%202020-2019%20Coritiba%20Foot%20Ball%20Club%20-%20Diario%20Oficial%20(1).pdf
Flamengo	https://www.flamengo.com.br/transparencia/parecer-dos-auditoes
Fluminense	https://transparenciafluminense.com.br/public/detalhe/25250e46745c8169531da0086e6bbc3369795330/d-financeira-2020
Fortaleza	https://dee9d29a-d7f3-444e-8fe8-bcac42326317.filesusr.com/ugd/dc0ae5_a327f892f9d14446bc770ad38b2ae0bd.pdf
Goiás	https://www.goiasec.com.br/wp-content/uploads/2021/05/GEC-Demonstra%C3%A7%C3%B5es-Cont%C3%A1beis-2020-Sites.pdf
Gremio	-
Internacional	https://transparencia.internacional.com.br/files/DEMONSTRA%C3%87%C3%95ES%20CONT%C3%81BEIS%20SC%20INTERNACIONAL%20-%202020.pdf
Palmeiras	https://sep-bucket-prod.s3.amazonaws.com/wp-content/uploads/2021/05/REPRINT-PALMEIRAS-DF2020.pdf
Santos	https://www.santosfc.com.br/wp-content/uploads/2021/04/BALAN%C3%87O-AUDITADO-ANO-2020.pdf
São Paulo	http://www.saopaulofc.net/media/227342/demonstrativo-financeiro-e-relatorio-auditoes.pdf
Sport Recife	https://sportrecife.com.br/wp-content/uploads/2021/05/RELATORIO-AUDITORIA-SPORT-o-publicado.pdf
Vasco da Gama	https://vasco.com.br/wp-content/uploads/2021/04/Demonstrac%C3%A7%C3%83es_Financeiras_2020_CRVG_publicac%C3%A7%C3%83o.pdf

Fonte: Elaboração própria (2021)

Entretanto, não foi possível ter acesso às demonstrações de 2 dos 20 clubes que disputaram o campeonato, a saber: CSA e Chapecoense em 2019 e Grêmio e RB Bragantino em 2020. Assim sendo a amostra foi composta por 18 clubes no ano de 2019 e 18 clubes no ano de 2020.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1. CARACTERIZAÇÃO DOS RAIS ANALISADOS

Após a coleta dos Relatórios dos Auditores Independentes emitidos para os clubes de futebol participantes das edições de 2019 e de 2020 do Campeonato Brasileiro série A, observou-se as características desses documentos, conforme categorias e subcategorias definidas na metodologia. A tabela 1 apresenta o tipo de opinião emitida pelos auditores para os clubes estudados.

Tabela 1 – tipo de opinião

Tipo de opinião	2019		2020	
	Qte.	%	Qte	%
Sem ressalva	11	61%	11	61%
Com ressalva	7	39%	7	39%
Com abstenção de opinião	-	-	-	-
Adverso	-	-	-	-
Total	18	100%	18	100%

Fonte: Elaboração própria (2021)

Para os dois anos analisados, predominam a emissão de opinião sem ressalva, conforme se verifica na tabela 1. No entanto, 39% dos clubes receberam opinião modificada dos seus auditores independentes. Esse resultado corrobora com os resultados demonstrados por Figueiredo, Santos e Cunha (2017), que identificaram “pequena quantidade de clubes que apresentaram parecer de auditoria sem ressalvas, sendo 10 em 2011 e 2013, 11 clubes em 2012, 09 em 2014 e 13 em 2015”.

Outro aspecto relevante diretamente relacionado com a quantidade de clubes cujos relatórios foram emitidos sem ressalvas é observado na tabela 2, consiste no predomínio de relatórios de auditoria emitidos com o número de seções superior a 05.

De acordo com o manual de auditoria (2017 p.203),

O relatório de auditoria para expressar a opinião do auditor deve contemplar as seguintes seções e/ou parágrafos: I) Título II) Destinatário III) Parágrafo introdutório IV) Responsabilidade da administração V) Responsabilidade do auditor VI) Base para opinião modificada VII) Opinião do auditor VIII) Parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos.

Tabela 2 – Quantidade de seções

Quantidade de seções	2019		2020	
	Qte.	%	Qte.	%
Cinco	9	50%	7	38,89%
Seis	9	50%	6	33,33%
Sete	-	-	5	27,78%
Total	18	100%	18	100%

Fonte: Elaboração Própria (2021)

Com base na tabela 2, a quantidade de seções por RAI é de cinco a seis em 2019, enquanto para 2020, de cinco a sete, sugerindo haver maior conteúdo

informativa para este último ano. Os cinco clubes que possuíam sete seções em seus RAI's assim o fizeram devido à adição de uma seção para tratar sobre assuntos ênfase, incerteza relevante relacionada com continuidade operacional ou outras informações relevantes.

A tabela 3 apresenta o cruzamento das informações contidas nas tabelas 1 e 2, estabelecendo uma comparação entre o tipo de opinião e a quantidade de seções.

Tabela 3 – Comparativo do tipo de opinião e quantidade de seções no RAI

Opinião	N.º Seções - RAI 2019						N.º Seções - RAI 2020					
	Cinco		Seis		Sete		Cinco		Seis		Sete	
Sem Ressalva	6	66,67%	5	55,56%	0	0%	4	57,14%	3	50%	4	80%
Com ressalva	3	33,33%	4	44,44%	0	0%	3	42,86%	3	50%	1	20%
Total	9	100%	9	100%	0	0%	7	100%	6	100%	5	100%

Fonte: Elaboração própria (2021)

Com base na tabela 3, observa-se que em 2019 a maioria dos clubes para os quais seus auditores emitiram opinião sem ressalva, seus relatórios contêm cinco seções, enquanto que os clubes cujos RAIs apresentam opinião com ressalva, em sua maioria, mostram-se com seis seções. Em 2020, destacam-se quatro clubes que emitiram RAI sem ressalva contendo sete seções. Apenas para um clube foi emitido RAI com sete seções constando opinião modificada.

Conforme se espera, em decorrência de maior quantidade de informações para explicar os motivos da modificação na opinião do auditor, nos RAIs com ressalva foram identificados os assuntos presentes. A tabela 4 expõe os principais assuntos que ocasionam emissão de relatório de auditoria independente com ressalva. Os valores percentuais se baseiam nos assuntos observados nos 07 relatórios de auditoria emitidos com ressalva, ressalta-se que em um mesmo relatório pode haver mais de uma ressalva.

Tabela 4 – Assuntos das ressalvas na opinião do auditor

Assuntos das ressalvas	2019		2020	
	Qte	%	Qte	%
Alteração na política de avaliação do ativo	-	-	1	14,29%
Processos envolvendo itens do Ativo	3	42,86%	3	42,86%
Ausência de resposta de circularização	1	14,29%	1	14,29%
Encargos financeiros	-	-	1	14,29%

Gastos com formação de atletas	2	28,57%	2	28,57%
Impostos e tributos	-	-	1	14,29%
Problemas financeiros envolvendo atletas	1	14,29%	1	14,29%
Não reconhecimento de valores p/PCLD	-	-	1	14,29%
Obrigações trabalhistas	1	14,29%	-	-
premiações a pagar	-	-	1	14,29%
PROFUT	1	14,29%	2	28,57%

Fonte: Elaboração própria (2021)

Com base na tabela 4, observa-se que ressalvas a respeito do ativo, gastos com formação de atletas e problemas relacionados ao PROFUT juntos aparecem em 85,72% dos assuntos das ressalvas em 2019 e 99,43% em 2020. Tais resultados a respeito do assunto das ressalvas se assemelham aos apresentados por Stolz et al (2016), para quem o conteúdo informativo das ressalvas se detém a: “alertar para o impacto nas demonstrações contábeis de eventuais saldos de dívidas tributárias e previdenciárias, decorrentes de parcelamentos com a Fazenda Nacional”.

Além das dívidas relacionadas ao PROFUT que foram motivos de ressalvas, outros estão presentes, o que corrobora com Figueiredo, Santos e Cunha (2017) para quem são diversos os motivos das ressalvas nos pareceres de auditoria emitidos para os clubes de futebol e relacionados à inobservância de algumas normas contábeis.

Outro fato que adiciona parágrafos ao relatório do auditor independente diz respeito a inserção de ênfase. De acordo com Almeida (2012 apud Stolz et al 2016) o parágrafo de ênfase se refere a um assunto apropriadamente divulgado nas demonstrações financeiras que deixou alguma incerteza, sendo relevante porque seu desfecho pode afetar significativamente a posição patrimonial e financeira da entidade. A tabela 5 apresenta os assuntos que foram considerados como ênfase nos RAIs pesquisados. Os valores percentuais se baseiam nos assuntos incluídos como ênfase nos relatórios de auditorias independentes observados, ressalta-se que em um mesmo relatório pode haver mais de um assunto ênfase.

Tabela 5 – Assuntos incluídos como ênfase nos RAIs dos Clubes de Futebol

Assuntos ênfase	2019		2020	
	Qte	%	Qte	%
Débito referente a PROFUT	11	61,11%	12	66,66%
Impacto pandemia	-	-	1	5,55%

Incerteza de continuidade	2	11,11%	1	5,55%
Problemas Financeiros	5	27,78%	7	38,89%
Processos e investigações	3	16,66%	2	11,11%
Reapresentação de demonstrações	-	-	1	5,55%
Transações significativas	-	-	1	5,55%
Transferência de recursos	2	11,11%	0	-
Valores envolvendo atletas	-	-	1	5,55%
Outros	0	-	4	22,22%

Fonte: Elaboração própria (2021)

Nota-se que nos dois anos analisados, o principal assunto do parágrafo de ênfase foram os débitos referentes ao PROFUT (Programa de Modernização da gestão e de responsabilidade fiscal do futebol brasileiro), segundo Silva et al (2019 p.1223) o PROFUT foi criado pelo governo “com o intuito de minimizar os impactos negativos junto aos clubes” e com o objetivo final de “tornar a gestão transparente e, assim, possibilitar o parcelamento das dívidas tributárias contraídas”.

Também se observa que quase 30% dos clubes que participaram da edição de 2019 apresentaram problemas financeiros (Patrimônio líquido negativo, deficiências de capital de giro e problemas envolvendo a Receita Federal). Na edição de 2020, esse percentual sobe para quase 40%. Salienta-se que apenas um clube mencionou impacto financeiro devido à pandemia, o mesmo clube também apresentou em seus assuntos de ênfase problemas financeiros (PL negativo).

Além do parágrafo de ênfase, os RAIs podem apresentar uma seção intitulada “outros assuntos”. A NBC TA 706 define “outros assuntos” como sendo referente a um assunto não apresentado ou não divulgado nas demonstrações contábeis e que, de acordo com o julgamento do auditor, é relevante para os usuários entenderem a auditoria, as responsabilidades do auditor ou o seu relatório. A tabela 6 apresenta informações contidas no parágrafo “outros assuntos”.

Tabela 6 – Conteúdo do Parágrafo de Outros Assuntos nos RAIs analisados

Outros assuntos	2019		2020	
	Qte	%	Qte	%
Auditoria do ano anterior	3	37,50%	8	66,67%
Informações complementares sobre DF's	-	-	2	16,67%
Limitação de escopo	1	12,50%	-	-
Informações complementares sobre DVA	4	50%	2	16,66%

Fonte: Elaboração própria (2021)

A tabela 6 demonstra que na edição de 2020 foram emitidos mais relatórios acrescidos do parágrafo de “outros assuntos” e este fato está diretamente relacionado à grande quantidade de vezes que o tema “auditoria do ano anterior” foi apresentado (66,67%), usado para informar que o relatório de auditoria do anterior foi emitido contendo as mesmas ênfases e ressalvas ou para informar que outra empresa de auditoria foi responsável pela emissão de relatório de auditoria anterior.

Adicionalmente, observou-se o prazo decorrido entre o encerramento do exercício social de cada clube de futebol e a data de emissão do relatório do auditor independente. Conforme esclarece a NBC TA 700 no item A66: “essa data informa ao usuário do RAI que o auditor que o emitiu considerou o efeito dos eventos e transações conhecidos por ele e que ocorreram até aquela data”. Também foi observado se houve tempestividade (ter a informação a tempo hábil para se tomar uma decisão) e se houve a presença de *audit delay*.

A tabela 7 apresenta a data de emissão do relatório de auditoria independente, considerando como “dentro do prazo” relatórios emitidos em no máximo 120 dias após a data de fechamento do exercício social. Segundo Teixeira et al (2017) “a data de encerramento das demonstrações contábeis e o prazo limite de divulgação das informações contábeis, no Brasil, são quatro meses, acima disso, compreende-se como atraso de auditoria”.

Tabela 7: Prazo de emissão do RAI

Data de emissão	2019		2020	
	Qte	%	Qte	%
até 60 dias após o encerramento do exercício social	3	16,67%	5	27,78%
entre 61 a 90 dias após o encerramento do exercício social	2	11,11%	3	16,67%
entre 91 a 120 dias após o encerramento do exercício social	11	61,12%	10	55,56%
Após 120 dias do encerramento do exercício social.	2	11,11%	1	5,56%

Fonte: Elaboração Própria (2021)

O relatório do auditor independente não pode ter data anterior à data em que o auditor independente obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente para servir de base para sua opinião sobre as demonstrações contábeis. Esse tempo decorrido, em certos casos, pode caracterizar atraso de auditoria externa (*audit*

delay). Tal termo em inglês é usado para denominar o tempo gasto entre a data de fechamento do exercício social e a data de divulgação do RAI (CIAVATTINI, 2020).

Segundo Nardi Amandi e Silva (2020 p.115),

a relação entre maior *audit delay* nas características qualitativas da informação contábil se apresenta não benéfica em termos de qualidade da informação, podendo alterar o nível informacional do desempenho reportado ao mercado, o qual pode interferir negativamente no processo de tomada de decisão dos usuários.

A tabela 7 evidencia a existência de *audit delay* em 02 RAIs emitidos em 2019 e em 01 RAI emitido em 2020. Tal atraso é prejudicial aos clubes em questão pois coloca as entidades em uma situação de desvantagem diante das outras agremiações esportivas. Segundo Teixeira et al (2017, p.3) “é evidente que um menor número de dias entre as duas datas é benéfico para que a informação chegue aos usuários, de forma a permitir a redução do *delay* em auditoria”.

Ganz et al (2019) citam estudos que indicam que a contratação de uma firma especializada é uma maneira eficaz de reduzir o *audit delay* e auxiliar na redução de rodízios de firmas de auditoria, já que estas possuem conhecimento especializado e influencia nos clientes quanto ao desempenho financeiro.

De acordo com Dao e Pham (2014 apud Ganz et al 2019 p.127), “a contratação de firmas especializadas é uma maneira eficaz de reduzir o *audit delay*, além de auxiliar na redução de rodízios de firmas de auditoria”. Os autores justificam essa afirmativa argumentando que as firmas especializadas possuem conhecimento especializado e também influencia nos clientes quanto ao desempenho financeiro”.

A tabela 8 lista todos os Fornecedores/Audidores que emitiram RAI's para os clubes de futebol participantes do Brasileirão série A nas edições de 2019 e 2020. Em 2020 considerou-se 19 clubes devido ao fato da inclusão da empresa de auditoria responsável pelo clube RB Bragantino, esta foi a única informação disponibilizada pela entidade esportiva, não sendo, portanto, disponível o RAI deste ao público.

Tabela 8 – Fornecedor/Auditor

Fornecedor/Auditor	2019		2020		Troca de fornecedor	
	Qte.	%	Qte.	%	2019	2020
Big Four	1	5,56%	2	10,53%	N	N
BDO RCS Auditores independentes SS	5	27,79%	5	26,32%	N	N
Rokembach + Lahm, Villanova & Cia. Auditores	2	11,11%	0	-	N	S

RSM Brasil Auditores Independentes	2	11,11%	2	10,53%	N	N
Outros	8	44,43%	10	52,62%	N	S(2)
Total	18	100%	19	100%	-	-

Fonte: Elaboração própria (2021)

Com base na tabela 8, observa-se que a grande maioria dos RAIs não foram emitidos por uma *Big four*, (nomenclatura usada para se referir às quatro principais empresas de auditoria do mundo, a saber: Deloitte, Ernst & Young, KPMG e Pricewaterhousecooper). Tal resultado se assemelha aos de Silva et al (2016) que também encontraram que os clubes de futebol, em sua maioria, não são auditados por empresas denominadas *Big Four*.

Mafrá Marques e Penha (2017) citam estudos que apontam que as auditorias feitas pelas Big Four fornecem maior qualidade e credibilidade aos demonstrativos contábeis em relação às auditorias feitas pelas não *Big Four*, ocorridos nos Estados Unidos da América, nos mercados em desenvolvimento, na Tunísia e no Brasil.

A BDO RCS Auditores Independentes é a empresa responsável pela emissão de aproximadamente 27% dos RAIs dos clubes de futebol da amostra, nas duas edições analisadas, constituindo-se, assim, naquela de maior participação, individualmente, na auditoria dos clubes de futebol, podendo ser esta firma de auditoria, neste estudo, considerada como empresa especializada. Segundo Ganz et al (2019), para que a firma de auditoria seja considerada como especializada em determinado setor, é necessário que ela audite 20% ou mais dos ativos do setor em questão (GANZ, 2019).

Entretanto, aproximadamente 44% em 2019 e 53% em 2020 dos RAIs estudados foram emitidos por outras empresas de auditoria, sugerindo que o mercado fornecedor de auditoria independente para os clubes de futebol é mais pulverizado do que em outros setores econômicos, não sendo dominado pelas *Big Four*.

Ainda com base na tabela 8, também é possível observar que poucos foram os casos (apenas 03) de troca de fornecedor de auditoria nas duas edições analisadas. Ressalta-se que, não há referências quanto ao rodízio obrigatório das firmas de auditoria em nenhuma lei que regulamenta o esporte. De acordo com a instrução CVM nº611 de 15 de agosto de 2019 que altera a instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999, no Art. 31 O Auditor Independente - Pessoa Física e o Auditor Independente - Pessoa Jurídica não podem prestar serviços para um mesmo

cliente, por prazo superior a cinco exercícios sociais consecutivos, exigindo-se um intervalo mínimo de três exercícios sociais para a sua recontratação

Entretanto, o artigo 31-A O prazo estabelecido no art. 31 desta Instrução é de até 10 (dez) exercícios sociais consecutivos caso: I – a companhia auditada possua Comitê de Auditoria Estatutário - CAE em funcionamento permanente; e II – o auditor seja pessoa jurídica. Observa-se que nada impede que a entidade auditada substitua seu auditor independente em prazo inferior a cinco anos, todavia, em caso de recontratação, deverá ser observado o intervalo mínimo de três anos de quarentena. Cabe ressaltar que a delimitação temporal desse estudo abrangeu dois exercícios (2019 e 2020) e, por isso, não houve a investigação sobre a aderência ao referido artigo 31 além desse biênio.

Por fim, como última característica observada para os RAIs analisados, observou-se a expressão utilizada pelo auditor ao emitir sua opinião, para identificar qual é a estrutura de relatório financeiro aplicável. A tabela 9 apresenta essas expressões.

Tabela 9 – Referencial da opinião do auditor

Referencial da opinião do auditor	2019		2020	
	Qte	%	Qte	%
De acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (“CFC”).	1	5,56%	4	22,22%
De acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, aplicáveis às entidades sem finalidades de lucros (ITG 2002 (R1)) e às entidades desportivas (ITG 2003 (R1)).	6	33,34%	10	55,56%
De acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria.	-	-	1	5,56%
De acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, aplicáveis às entidades desportivas.	2	11,11%	2	11,11%
De acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.	7	38,89	1	5,56%
De acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, ITG 2003 Entidade Desportiva Profissional e com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB).	1	5,56%	-	-
De acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis a NBG TG 1000 - Contabilidade para pequenas e médias empresas e NBG ITG 2002 (R1) - Entidades sem finalidade de lucro emitidas pelo conselho federal de contabilidade - CFC e ITG 2003 (R1) - entidade Desportiva profissional.	1	5,56%	-	-

Fonte: Elaboração própria (2021)

A forma como foram expressas os referenciais da opinião dos auditores foram corretamente apresentadas, para 50% dos RAIs emitidos em 2019 e para 77,78% dos RAIs emitidos em 2020, pois de acordo com a NBC TA 700 item 27: a opinião do auditor deve identificar a jurisdição de origem da estrutura, por exemplo, práticas contábeis adotadas no Brasil, cuja definição consta da NBC TG 26, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade. A forma correta de se expressar, de acordo com a NBC TA 700 é: De acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, aplicáveis às entidades sem finalidades de lucros (ITG 2002 (R1)) e às entidades desportivas (ITG 2003 (R1)), ou ainda formas semelhantes, desde que atendam aos critérios exigidos pela norma.

Segundo Longo (2015 p.344),

A declaração de que a auditoria foi efetuada de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria merece destaque específico, pois ela aumenta o grau de credibilidade e de entendimento sobre o relatório de auditoria. Adicionalmente, ela embute uma responsabilidade ao emissor brasileiro de normas de auditoria (CFC) de que as normas brasileiras de auditoria (NBC TAs) deverão estar permanentemente em consonância com as normas internacionais (ISAs).

Com base em todas as tabelas até aqui apresentadas, observa-se que em 2019 nos relatórios de auditoria independente houve o predomínio de opiniões sem ressalva, menor quantidade de parágrafos e de outros assuntos em relação a 2020, cujos RAIs se caracterizam por opiniões sem ressalva e uma quantidade consideravelmente maior de assuntos ressaltados, ênfases e outros assuntos.

4.2 DISCUSSÃO DA ADERÊNCIA NORMATIVA DOS RAIs ANALISADOS.

A tabela 10 apresenta o nível de aderência dos RAIs analisados com base nas informações apresentadas nas tabelas anteriores e na literatura.

Tabela 10 – Nível de aderência normativa dos RAIs analisados

Item	Aderência total		Aderência parcial		Nenhuma aderência		Não se aplica	
	2019	2020	2019	2020	2019	2020	2019	2020
Emite a opinião	100%	100%	-	-	-	-	-	-
Quantidade de seções compatíveis com o tipo de opinião	83,33%	83,33%	-	-	16,67%	16,67%	-	-
Emite a seção de principais assuntos de auditoria	-	-	-	-	100%	100%	-	-
Emite o parágrafo base para modificação da	100%	100%	-	-	-	-	-	-

opinião								
Emite adequadamente o parágrafo de ênfase	100%	100%	-	-	-	-	-	-
Emite adequadamente o parágrafo de outros assuntos	100%	100%	-	-	-	-	-	-
Identifica apropriadamente a estrutura de relatório financeiro aplicável	44,44%	55,56%	50%	27,78%	5,56%	16,66%	-	-

Fonte: Elaboração própria (2021)

Com base na tabela 10 é possível observar que a aderência normativa não é total nos dois anos analisados. Em 2019 16,67% dos RAIs foram classificados como “nenhuma aderência” no item “Quantidade de seções compatíveis com o tipo de opinião” por apresentar opinião com ressalva e apenas 5 seções. Em 2020 os valores percentuais se mantiveram inalterados.

Outro ponto que chama a atenção, devido ao baixo percentual de aderência total, são os RAIs que identificam apropriadamente a estrutura de relatório financeiro aplicável. Em 2019 apenas 44,44% apresentaram conformidade total, enquanto que metade (50%) dos relatórios emitidos apresentaram aderência parcial e apenas 5,56% não apresentaram nenhuma aderência. Já no ano de 2020 o nível de aderência total sobe para 55,56%, o nível de aderência parcial é reduzido para 27,78%, mas em contrapartida o nível de RAIs classificados como “nenhuma aderência” sobe para 16,66%.

Nos RAIs analisados emitidos para os clubes de futebol, observou-se que não houve a identificação, em nenhum deles, da seção “principais assuntos de auditoria”. Santos Muraro e Basso (2019) citam trabalhos que mencionam que a eleição dos principais assuntos de auditoria envolve a escolha de questões que foram apontadas aos responsáveis pela administração e cabe ao auditor esclarecer essas questões, selecionar as mais importantes e expor o porquê da consideração demonstrando como foram conduzidas no decorrer do trabalho. O auditor deve elucidar, dentre esses, os que demandam maior atenção, e por fim, selecionar os que julgar de extrema importância para a auditoria e expor o porquê de tê-los considerado e como foram conduzidos no decorrer do trabalho (SANTOS, MURARO e BASSO, 2019)”.

De acordo com a NBC TA 701 item 14:

O auditor deve descrever cada um dos principais assuntos de auditoria em seu relatório, a menos que: (a) lei ou regulamento proíba a divulgação pública do assunto; ou (b) nos casos extremamente raros, em que o auditor conclua que o assunto não deva ser comunicado no seu relatório porque as consequências negativas de tal divulgação poderiam, dentro de uma perspectiva razoável, superar os benefícios da comunicação para o interesse público. Essa conclusão não se aplica se a entidade tiver prestado informações públicas sobre o assunto.

Como não há nenhuma lei ou regulamento que impeça a divulgação e devido ao fato de todos os clubes carecerem da seção principais assuntos de auditoria é possível concluir que tal norma não foi seguida pelos clubes.

Ainda de acordo com a NBC TA 701 item 15:

O assunto que dê origem à opinião modificada, ou a uma incerteza relevante relativa a fatos ou a condições capazes de levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a NBC TA 570, são, por natureza, principais assuntos de auditoria. No entanto, nessas circunstâncias, tais assuntos não devem ser descritos na seção “Principais assuntos de auditoria” do relatório do auditor. Ao invés disso, o auditor deve: (a) relatar os assuntos de acordo com as NBCs TA aplicáveis; e (b) incluir, na seção “Principais assuntos de auditoria”, uma referência à seção “Base para opinião com ressalva (ou adversa)” ou à seção “Incerteza relevante quanto à continuidade operacional.

No entanto, não se observa a presença da parte “principais assuntos de auditoria” em nenhum dos 18 relatórios analisados ressalva, evidenciando uma não aderência às normas aplicáveis por parte dos responsáveis pelas auditorias independentes.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve por objetivo analisar o nível de aderência normativa dos relatórios dos auditores independentes emitidos para os clubes de futebol que disputam a principal competição nacional, o “Brasileirão série A” nos anos de 2019 e 2020 e para isso foram analisados todos os RAIs emitidos, identificando as características de cada relatório. O estudo compreendeu um total de 18 relatórios analisados em 2019 e 18 relatórios analisados em 2020.

Como características dos RAIs analisados, observou-se que, predominou opiniões sem ressalva, menor quantidade de parágrafos e de outros assuntos em relação a 2020, cujos RAIs também se caracterizam por opiniões sem ressalva, porém com uma quantidade consideravelmente maior de assuntos ressaltados,

ênfases e outros assuntos, também foi observado que o mercado fornecedor de auditoria independe para os clubes de futebol não é dominado por uma empresa *big four* mostrando ser um mercado mais dividido, ao contrário do que se observa em outros setores econômicos e que nos dois anos analisados houve apenas 3 casos de *audit delay* sendo 2 casos em 2019 e 1 em 2020.

Foi identificado que houve aderência normativa total nos seguintes itens: Emissão de opinião; Emissão de parágrafo base para modificação de opinião; Emissão adequada de parágrafo de ênfase e emissão adequada de parágrafo de outros assuntos.

Foi identificado também que nenhum RAI emitido atende, em sua totalidade, as normas brasileiras de contabilidade técnica de auditoria da série 700, divergindo nos seguintes aspectos: ausência, em 100% dos RAIs analisados no biênio, da seção principais assuntos de auditoria; incompatibilidade de quantidade de seções com tipo de opinião emitida, para 16,67% e 44,44% dos RAIs emitidos, respectivamente em 2019 e 2020; e inapropriada identificação da estrutura de relatório financeiro aplicável para 55,56% e 44,44% dos RAIs emitidos, respectivamente, para 2019 e 2020.

A pesquisa comprova que a aderência parcial e a não aderência a certos itens previstos em norma resulta em uma falha na padronização do RAI, podendo sinalizar uma baixa qualidade no nível da informação prestada a respeito dos clubes de futebol, reduzindo a transparência nas informações e prejudicando o consumidor final da informação no processo de tomada de decisão.

Como sugestão para trabalhos futuros recomenda-se a realização de estudos com os clubes participantes da Copa Libertadores da América, principal competição de clubes profissionais da América do Sul, de forma a verificar a aderência normativa dos relatórios de auditorias independentes dos clubes que obtiveram maior êxito em suas competições nacionais.

REFERÊNCIAS

- ANÁLISE Econômico Financeira dos Clubes de Futebol Brasileiros** | 2018. [S. l.]: ItauBBA, 16 jul. 2019. Disponível em: <https://www.italu.com.br/_arquivosstaticos/italuBBA/Analise_Clubes_Brasileiros_Futebol_Itau_BBA.pdf>. Acesso em: 17 fev. 2020.
- ARAÚJO, Oscar Nogueira; DA SILVA, Flávio José Dantas. **A Contabilidade aplicada em clubes de futebol, com ênfase em ativos intangíveis**: Cadernos de Ciências Sociais Aplicadas, [S.l.], p. 1-17, dez. 2017. ISSN 2358-1212. Disponível em: <<http://periodicos2.uesb.br/index.php/ccsa/article/view/2324>>. Acesso em: 30 jun. 2020.
- ASSIS, Renan Barabanov; NAKAMURA, Wilson Toshiro. **O intangível nos clubes brasileiros: uma análise dos gastos com jogadores nas demonstrações contábeis**. REB - Revista de estudios brasileños, [s. l.], v. 6, n. 12, p. 119 - 133, primer semestre 2019.
- AUSTIN, Liam. **The 'Cambridge Rules' of football**, 1863. In: DOURISH, Emily. Cambridge University Library Special Collections. [S. l.], 26 out. 2013. Disponível em: <<https://specialcollections-blog.lib.cam.ac.uk/?p=5891>>. Acesso em: 17 jun. 2020.
- BOUDON, Raymond. **Os métodos em sociologia**. [S. l.]: Ática, 1989. 96 p.
- BRASIL. **Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998**. Institui normas gerais sobre desporto e dá outras providências. [S. l.], 25 mar. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9615consol.htm>. Acesso em: 5 jun. 2020.
- CAJAÍBA, K. S.; PEREIRA, E. R. N. **Análise bibliométrica da produção científica nacional sobre agremiações esportivas de futebol profissional em periódicos de ciências contábeis entre 2012 e 2016**. RIC - Revista de Informação Contábil, [s. l.], v. 12, ed. 1, p. 52-76, Jan/Mar 2018.
- CAMPOS, Claudinei José Gomes. **Método de análise de conteúdo: ferramenta para a análise de dados qualitativos no campo da saúde**. Revista Brasileira de enfermagem, Brasília, p. 611-614, set/out 2004.
- CIAVATTINI, Karina Martendal. **Audit Delay e o Comitê de Auditoria: Análise Fatorial com Empresas listadas na B3**. 2020. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2020. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/217438>. Acesso em: 3 nov. 2021.
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Instrução nº 308, de 14 de maio de 1999**. INSTRUÇÃO CVM. [S. l.], 15 ago. 1999. Disponível em: <http://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst308.html>. Acesso em: 8 nov. 2021.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Instrução nº 611, de 15 de agosto de 2019.** INSTRUÇÃO CVM. [S. l.], 15 ago. 2019. Disponível em: <http://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst611.html>. Acesso em: 8 nov. 2021.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC PME (R1): Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas com Glossário de Termos.** Brasília: CPC, 2011. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/569_CPC_PMEeGlossario.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2020.

CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE FUTEBOL; ERNST & YOUNG. **Impacto do Futebol Brasileiro.** [S. l.], 13 dez. 2019. Disponível em: <https://conteudo.cbf.com.br/cdn/201912/20191213172843_346.pdf>. Acesso em: 8 jun. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade nº 706, de 17 de junho de 2016.** NBC TA. [S. l.], 2016. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA706.pdf>. Acesso em: 23 out. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade nº 701, de 17 de junho de 2016.** NBC TA. [S. l.], 2016. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA701.pdf>. Acesso em: 25 out. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade nº 560 (R1), de 19 de agosto de 2016.** NBC TA. [S. l.], 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA560\(R1\).pdf.pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA560(R1).pdf.pdf). Acesso em: 26 out. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade nº 700, de 17 de junho de 2016.** NBC TA. [S. l.], 2016. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA700.pdf>. Acesso em: 22 out. 2021.

COUTINHO, DIOGO DA CUNHA. **A importância da administração profissional como alicerce para o estabelecimento do futebol como negócio.** [S. l.], 2016. Disponível em: <https://monografias.brasilecola.uol.com.br/administracao-financas/a-importancia-administracao-profissional-como-alicerce-para-estabelecimento-futebol-como-negocio.htm#indice_11>. Acesso em: 25 jun. 2020.

CUNHA, Sergio Augusto *et al.* **Futebol: aspectos multidisciplinares para o ensino e treinamento.** [S. l.: s. n.], 2011.

DANTAS, M., & BOENTE, D. (2011). **A eficiência financeira e esportiva dos maiores clubes de futebol europeus utilizando a análise envoltória de dados.** Revista De Contabilidade E Organizações, 5(13), 75-90.

FIGUEIREDO, G. H., dos SANTOS, V., & da CUNHA, P. R. (2017). **Práticas de evidenciação em entidades desportivas: um estudo nos clubes de futebol brasileiros.** *Enfoque: Reflexão Contábil*, 36(1), 01-21.

FLICK, Uwe. **Introdução à pesquisa qualitativa**. 3. ed. [S. l.]: ARTMED, 2009.

FONSECA, João José Saraiva. **Metodologia da pesquisa científica**. Universidade Estadual do Ceará: [s. n.], 2002. 127 p.

GASPARETTO, Thadeu Miranda. **O futebol como negócio: uma comparação financeira com outros segmentos**. Rev. Bras. Ciênc. Esporte, Porto Alegre, v. 35, n. 4, p. 825-845, Dez. 2013 disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-32892013000400003&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 18 jun 2020.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HELAL, Ronaldo; GORDON, Cesar. **A crise do futebol brasileiro: perspectivas para o século XXI**. ECO-PÓS, [s. l.], v. 5, n. 1, p. 37-55, 2002.

LEITE, D. U., & Pinheiro, L. E. T. (2014). **Disclosure de Ativo Intangível: Um Estudo dos Clubes de Futebol Brasileiros**. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 33(1), 89-104.

LONGO, Claudio Gonçalo. **Manual de Auditoria e Revisão de Demonstrações Financeiras: Novas Normas Brasileiras e Internacionais de Auditoria**, 3ª edição. São Paulo-SP Grupo GEN, 2015. 9788522493210. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522493210/>. Acesso em: 09 nov. 2021.

MAFRA, Adriê da Silva; MARQUES, Maria Aparecida do Nascimento Cavalcanti; PENHA, Roberto Silva. **Fatores Condicionantes da Opinião Modificada nos Relatórios de Auditoria de Empresas Listadas na BM&FBovespa**. Revista de Auditoria Governança e Contabilidade, [s. l.], v. 5, ed. 20, p. 65-79, 2017.

MARQUES, D. S. P.; COSTA, A. L. **Governança em clubes de futebol: um estudo comparativo de três agremiações no estado de São Paulo**. Revista de Administração, v. 44, n. 2, art. 3, p. 118-130, 2009.

MARTINEZ, Antonio Lopo. **Quando o conselho de administração e a auditoria evitam o gerenciamento de resultados? Evidências empíricas para empresas brasileiras**. Revista de Informação Contábil, [S.l.], v. 4, n. 1, p. 76-93, abr. 2010. ISSN 1982-3967. Disponível em: <<https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7889/7965>>. Acesso em: 02 nov. 2021.

MOREIRA, Felipe da Silva et al. **Qualidade da Auditoria nos Clubes de Futebol Brasileiro: Abordagem sobre o Julgamento dos Auditores Independentes na Redução ao Valor Recuperável de Ativos**. XXXVII Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro, 7 set. 2013.

NARDI, P. C. C.; AMADI, A. F.; SILVA, R. L. M. da. **Análise da relação entre as características qualitativas da informação contábil e o audit delay**. Advances in Scientific and Applied Accounting, [S. l.], v. 1, n. 3, p. 101–119, 2020. DOI:

10.14392/ASAA.2019120306. Disponível em:
<https://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/621>. Acesso em: 10 out. 2021.

NORMAS BRASILEIRA DE CONTABILIDADE. **NBC ITG 2002 - Entidade Sem Finalidade de Lucros**. Disponível em: <
[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2002\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2002(R1).pdf)>. Acesso em: 10 jun. 2020.

NORMAS BRASILEIRA DE CONTABILIDADE. **NBC ITG 2003 - Entidade Desportiva Profissional**. Disponível em: <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/ITG_2003_audiencia.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2020.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Países-membros da ONU**. [S. l.], 2018. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/conheca/paises-membros/>. Acesso em: 10 jun. 2020.

PEREIRA, ELIZABETE RITA NUNES; CAJAIBA, Kleber DA SILVA. **Agremiações esportivas de futebol profissional: Análise Bibliométrica em periódicos de Ciências Contábeis, entre 2012 e 2016**. XXIV Congresso Brasileiro de Custos, Florianópolis, SC, 15 a 17 de novembro 2017.

PIELKE JR, Roger. **How can FIFA be held accountable?**. Sport management review, v. 16, n. 3, p. 255-267, 2013.

PRADO, Thiago Alberto dos Reis; MOREIRA, Fabio Silva Alves. **O Tratamento Contábil adotado pelos Clubes de Futebol no Registro de Atletas Profissionais e Amadores: um estudo das Demonstrações Contábeis do Exercício Social de 2012**. XIV Congresso USP controladoria e contabilidade, São Paulo, 21 jul. 2014.

RIBEIRO, Antonio; LIMA, Francisco. **Portuguese football league efficiency and players' wages**. *Applied Economics Letters*, v. 19, p. 599-602, abril 2012.

SANTOS, Sandra Regina Toledo dos. MURARO, Mirna. BASSO, Rafaela Pieta. **CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, XVII., 2019, Bento Gonçalves-RS. Convenção [...]. Bento Gonçalves-RS: [s. n.], 2019. Tema: Auditoria independente nos clubes de futebol brasileiro: um estudo sobre o conteúdo dos relatórios de auditoria**. Disponível em:
http://www.crcrs.org.br/convencao/trabalhos/3_907_auditoria_independente_clubes_futebol.pdf. Acesso em: 10 out. 2021.

SILVA, Cristiano Moreira da et al. **O impacto do profut nas ações financeiras dos clubes sócio esportivos: um estudo de caso da gestão empresarial aplicada ao futebol mineiro**. *Brazilian Journal of development*, Curitiba, v. 5, n. 2, p. 1219-1237, 1 fev. 2019.

SILVA, E. R. **O crescimento do futebol alemão nas últimas cinco temporadas**. Dissertação (Gestão e marketing esportivo). Trevisan Escola de negócios, 2013.

SILVA, J. antonio felgueiras da; CARVALHO, F. antonio azevedo de. **Evidenciação e desempenho em organizações desportivas: um estudo empírico sobre clubes de futebol**. Revista de Contabilidade e Organizações, [S. l.], v. 3, n. 6, p. 96-116, 2009. DOI: 10.11606/rco.v3i6.34743. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34743>. Acesso em: 05 out. 2021.

SILVA, Rosana Cristina et al. **Julgamento dos auditores independentes sobre o ativo intangível: Um estudo sobre a qualidade da auditoria em clubes de futebol do brasil**. Revista de Contabilidade e Controladoria, Curitiba, v. 8, ed. 3, p. 65-81, set/dez 2016.

SILVA, Thiago Bruno de Jesus; SANTOS, Cleston Alexandre dos; CUNHA, Paulo Roberto da. **Relação entre o desempenho econômico-financeiro e o relatório de auditoria dos clubes de futebol brasileiros**. Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, Salvador, v. 7, ed. 3, p. 177-200, 18 ago. 2017.

SILVESTRE, Adalene Olivia; PEREIRA, Fernando Andrade; EL KHATIB, Ahmed Sameer, **Auditoria independente: um estudo sobre o conteúdo dos relatórios das demonstrações contábeis dos clubes de futebol brasileiros**. Revista Contabilidade e Controladoria, [S.l.], v.8, n.2, ago. 2016. ISSN 1984-6266. Disponível em: < <https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/41270>>. Acesso em: 02 nov. 2021.

SOUZA, Ana Lúcia Fontes de et al. **Divulgação de informações mandatórias e voluntárias por parte dos clubes de futebol brasileiro**. XIV Congresso Internacional de Custos, Medellín, Colômbia, 9, 10, 11 de setembro 2015.

STOLZ, B. M. M et al. **Uma análise dos relatórios de auditoria externa dos clubes de futebol do rio grande do sul na série a do campeonato brasileiro em 2015**. REVISTA DE CONTABILIDADE DOM ALBERTO, v. 5, n. 10, p. 5-29, 2 dez. 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA. Instituição. **Manual de Auditoria Financeira**. Rondônia: [s. n.], 2017. 265 p. Disponível em: <http://www.tce.ro.gov.br/tribunal/legislacao/arquivos/Livro-18-2017.pdf>. Acesso em: 3 nov. 2021.

UMBERLINO, Wagner Lemos et al. **Disclosure em clubes de futebol: estudo sobre os reflexos da lei do profut**. REVISTA EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL & FINANÇAS, João Pessoa, v. 7, ed. 1, p. 112-132, jan/abr 2019.

YAGUI, N. T.; NARDI, P. C. C. **Análise da influência do audit delay no retorno das ações e no custo da dívida de empresa brasileiras de capital aberto**. Revista Contemporânea de Contabilidade, [S. l.], v. 18, n. 46, p. 113-130, 2021. DOI: 10.5007/2175-8069.2021.e72985. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/72985>. Acesso em: 21 out. 2021.

APÊNDICE 1 – DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE



Universidade Federal da Paraíba
Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Finanças e Contabilidade
Curso de Ciências Contábeis
Comissão de TCC



DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por este termo, eu, abaixo assinado, assumo a responsabilidade de autoria do conteúdo do referido Projeto de Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado: Um estudo sobre a aderência normativa das relatórias dos auditores independentes emitidas para os clubes de futebol participantes da Série A.

estando ciente das sanções legais previstas referentes ao plágio. Portanto, ficam, a instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

João Pessoa, 19 de julho de 2020.

Autor(a): Kleyton dos Santos Maciel
Kleyton dos Santos Maciel
Assinatura