

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA- UFSM  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS- CCSH  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**Luana Marieli Guasso  
Lucinara Toniasso Zavareze**

**O RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES NOS CLUBES  
BRASILEIROS DE FUTEBOL**

Santa Maria, RS  
2018

**Luana Marieli Guasso  
Lucinara Toniasso Zavareze**

**O RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES NOS CLUBES  
BRASILEIROS DE FUTEBOL**

Trabalho de conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais e Humanas da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do título **de Bacharel em Ciências Contábeis.**

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dra. Otília Denise Jesus Ribeiro Anceles

Santa Maria, RS  
2018

**Luana Marieli Guasso  
Lucinara Toniasso Zavareze**

**O RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES NOS CLUBES  
BRASILEIROS DE FUTEBOL**

Trabalho de conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais e Humanas da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do título de **Bacharel em Ciências Contábeis**.

**Aprovado em 03 de Julho de 2018:**

---

**Otília Denise Jesus Ribeiro Anceles, Dra. (UFSM)**  
(Presidente/Orientador)

---

**Ney Izaguirry de Freitas Junior, Me. (UFSM)**

---

**Vinícius Costa da Silva Zonatto, Pós-Dr. (UFSM)**

Santa Maria, RS

2018

## AGRADECIMENTOS

Agradecemos primeiramente a Deus pelo dom da vida e aos nossos pais por terem nos apoiado em todos os momentos de nossa jornada acadêmica.

As pessoas amigas, irmãos e familiares que estiveram e estão sempre nos ajudando de alguma forma e nos dando apoio para seguir em frente e dando forças para nunca desistirmos de nossos objetivos.

A nossa professora orientadora Dra. Otilia Denise Jesus Ribeiro Anceles por ter aceitado nos orientar e nos ter orientado nesse último semestre de graduação na realização deste trabalho. E da mesma forma agradecemos por todo seu ensinamento de auditoria, nas disciplinas ministradas pela mesma.

Aos demais professores por todos os ensinamentos ao longo da graduação, pelo convívio, pelo apoio, pela compreensão e pela amizade. A Alice secretária do curso que sempre foi muito atenciosa quando precisávamos de sua contribuição.

A Universidade Federal de Santa Maria pela oportunidade de ter cursado Ciências Contábeis, que nos disponibilizou vários recursos para termos uma boa jornada acadêmica.

## RESUMO

### O RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES NOS CLUBES BRASILEIROS DE FUTEBOL.

AUTORES: Luana Guasso  
Lucinara Zavareze

ORIENTADORA: Prof<sup>ª</sup>. Dra. Otília Denise Jesus Ribeiro Anceles

As demonstrações contábeis são um importante instrumento para as decisões dos usuários e interessados nas atividades das empresas. Não sendo diferente para os clubes de futebol estes precisam divulgar suas demonstrações financeiras de acordo com a adequada posição patrimonial e financeira da entidade. A auditoria como técnica contábil proporciona uma maior credibilidade e assegura a seus usuários que as demonstrações contábeis auditadas encontram-se em conformidade, nos aspectos relevantes, com as normas contábeis e livre de distorções relevantes, sendo emitido à empresa um relatório de auditoria que contém a opinião dos auditores independentes. Assim, o objetivo principal desta pesquisa foi o de analisar o conteúdo dos relatórios de auditoria emitidos pelos auditores independentes realizados nos clubes de futebol do Brasil da Série A, participantes do Campeonato Brasileiro de 2018, referente as suas demonstrações contábeis encerradas nos anos de 2016 e 2017. O trabalho foi realizado com todos os vinte 20 clubes participantes da Série A, sendo classificado como pesquisa qualitativa pela forma de abordagem ao problema, no cumprimento dos objetivos como descritiva, e quanto aos procedimentos como documental. Nos resultados da pesquisa conclui-se que os principais temas das ressalvas contidas nos relatórios dos auditores independentes dos clubes de futebol foram ressalvas quanto ao tratamento contábil e de controle do ativo imobilizado, ativo intangível, controle de contas a pagar, controle dos créditos a regularizar, controle despendido com fornecedores, controles com impostos e contribuições, contabilização e tratamento dos investimento, da não conformidade com as normas contábeis, obrigações trabalhistas, provisões para créditos de liquidação duvidosa e de contingências judiciais e do tratamento despendido com a receita. Identificou-se também que dos 20 (vinte) clubes analisados, 8 (oito) clubes apresentaram ressalvas em seus relatórios no ano de 2016, 50% continuaram com as mesmas ressalvas nos relatórios em 2017, o que permite concluir que a administração não tomou qualquer atitude para a modificação e ou implementação da recomendação efetuada pelos auditores independentes.

**Palavras-chave:** Relatório do Auditor Independente, Clube de Futebol; Auditoria.

## ABSTRACT

### THE INDEPENDENT AUDITORS ' REPORT ON THE BRAZILIAN FOOTBALL CLUBS.

AUTHORS: Luana Guasso  
Lucinara Zavareze

ADVISOR: Prof<sup>a</sup>. Dr. Otília Denise Jesus Ribeiro Anceles

The financial statements are an important instrument for the decisions of the users and interested in the activities of the companies. Not being different to the football clubs they need to disclose its financial statements in accordance with the appropriate financial position of the entity. The audit as accounting technique provides a greater credibility and assures your users that the audited financial statements are in conformity, in material respects, with accounting standards and free of distortions, being the company issued an audit report containing the opinion of independent auditors. Thus, the main objective of this research was to analyze the content of audit reports issued by independent auditors carried out in Brazil's soccer clubs of Serie A, participants of the Brazilian championship of 2018, for their financial statements closed in 2016 and 2017. The work was conducted with all 40 clubs participating in the series, being classified as qualitative research by way of approach to the problem, in the fulfilment of the goals as descriptive, and as for documentary procedures. In the search results it is concluded that the main themes of the caveats contained in the reports of the independent auditors of football clubs were caveats regarding the accounting treatment and control of fixed assets, intangible assets, control of accounts payable, credit control to regulate, control spending with suppliers, controls with taxes, accounting and investment treatment, of non-compliance with accounting standards, labor obligations, provisions for doubtful accounts and contingencies and judicial treatment expended with the recipe. Also identified which of the 8 (eight) clubs which have caveats in their reports in the year 2016, 50% continued with the same caveats in the reports in 2017, which leads to the conclusion that the Administration has not taken any action for modification and or implementation of the recommendation made by the independent auditors.

**Keywords: Independent Auditor's report, Football Club; Audit.**

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Relação entre contabilidade e auditoria .....	15
Quadro 1 – Lista de clubes participantes da análise .....	33
Quadro 2 – Data de fundação dos clubes e suas respectivas cidades .....	37
Quadro 3 – Quantidade de ressalvas por clube no ano de 2016 .....	39
Quadro 4 – Quantidade de ressalvas por clube no ano de 2017 .....	39
Quadro 5 – Relação Clubes de Futebol e Empresas de Auditoria.....	41
Gráfico 1 – Temas das ressalvas encontradas nos relatórios.....	43
Quadro 6 – Ressalvas por clubes .....	44
Quadro 7 – Ressalvas de ativo imobilizado .....	45
Quadro 8 – Ressalvas de Ativo intangível .....	46
Quadro 9 – Ressalvas de Contas a pagar .....	48
Quadro 10 – Ressalvas de Débitos e Créditos a regularizar .....	48
Quadro 11 – Ressalvas de fornecedores .....	50
Quadro 12 – Ressalvas de Impostos .....	50
Quadro 13 – Ressalvas de Investimentos .....	51
Quadro 14 – Ressalvas de não conformidade com normas contábeis .....	53
Quadro 15 – Ressalvas de Obrigações Trabalhistas .....	58
Quadro 16 – Ressalvas de provisões .....	59
Quadro 17 – Ressalvas de receita .....	60
Quadro 18 – Ressalvas recorrentes.....	63

## LISTA DE ABREVIACÕES

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
ITG	Interpretação Técnica Geral
NAGA	Normas de Auditoria Geralmente Aceitas
NBC T	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
NBC TA	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria
NBC TI	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria Interna
PCGA	Princípios Contábeis Geralmente Aceitos
PROFUT	Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	10
1.1	ESTRUTURA DO TRABALHO .....	11
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	13
2.1	CONTABILIDADE .....	13
<b>2.1.1</b>	<b>Relação entre contabilidade e auditoria</b> .....	15
2.2	AUDITORIA .....	16
<b>2.2.1</b>	<b>Objetivo da auditoria</b> .....	17
<b>2.2.2</b>	<b>Objeto da auditoria</b> .....	17
2.2.2.1	<i>Auditoria interna</i> .....	17
2.2.2.2	<i>Auditoria externa</i> .....	18
<b>2.2.3</b>	<b>Planejamento de auditoria</b> .....	19
<b>2.2.4</b>	<b>Programa de auditoria</b> .....	19
<b>2.2.5</b>	<b>Documentação de auditoria</b> .....	21
<b>2.2.6</b>	<b>Relatórios dos auditores independentes</b> .....	23
2.2.6.1	<i>Opinião e base para opinião</i> .....	24
2.2.6.2	<i>Principais assuntos de auditoria</i> .....	26
2.2.6.3	<i>Responsabilidade</i> .....	26
2.2.6.4	<i>Parágrafo de ênfase e outros assuntos no relatório do auditor independente</i> .....	27
2.3	OS CLUBES DE FUTEBOL E OS ASPECTOS CONTÁBEIS .....	28
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	32
3.1	QUANTO AO MÉTODO DE ABORDAGEM .....	34
3.2	QUANTO AOS OBJETIVOS .....	34
3.3	QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA .....	34
3.4	QUANTO AOS PROCEDIMENTOS .....	35
<b>3.4.1</b>	<b>Obtenção de dados</b> .....	35
<b>4</b>	<b>ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	37
4.1	CLUBES DE FUTEBOL OBJETOS DA PESQUISA COM RESSALVA .....	38
4.2	EMPRESAS QUE AUDITARAM OS CLUBES DE FUTEBOL DA SÉRIE A .....	40
4.3	RESSALVAS ENCONTRADAS NOS RELATÓRIOS .....	42
<b>4.3.1</b>	<b>Ativo Imobilizado</b> .....	44
<b>4.3.2</b>	<b>Ativo Intangível</b> .....	47
<b>4.3.3</b>	<b>Contas a pagar</b> .....	48
<b>4.3.4</b>	<b>Débitos e créditos a regularizar</b> .....	48
<b>4.3.5</b>	<b>Fornecedores</b> .....	49
<b>4.3.6</b>	<b>Impostos</b> .....	50
<b>4.3.7</b>	<b>Investimentos</b> .....	51
<b>4.3.8</b>	<b>Não conformidade com as normas contábeis</b> .....	53
<b>4.3.9</b>	<b>Obrigações Trabalhistas</b> .....	58
<b>4.3.10</b>	<b>Provisões</b> .....	58
<b>4.3.11</b>	<b>Receita</b> .....	60
4.4	DOS RESULTADOS E DISCUSSÕES .....	61
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO</b> .....	68
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	71
	<b>APÊNDICE A – RESSALVAS DE ATIVO IMOBILIZADO</b> .....	78
	<b>APÊNDICE B – RESSALVAS DE ATIVO INTANGÍVEL</b> .....	79
	<b>APÊNDICE C – RESSALVAS DE CONTAS A PAGAR</b> .....	80
	<b>APÊNDICE D – RESSALVAS DE DÉBITOS E CRÉDITOS A REGULARIZAR</b> .....	82

<b>APÊNDICE E – RESSALVAS DE FORNECEDORES .....</b>	<b>83</b>
<b>APÊNDICE F – RESSALVAS DE IMPOSTOS.....</b>	<b>84</b>
<b>APÊNDICE G – RESSALVAS DE INVESTIMENTOS .....</b>	<b>85</b>
<b>APÊNDICE H – RESSALVAS DE NÃO CONFORMIDADE COM AS NORMAS.....</b>	<b>87</b>
<b>APÊNDICE I – RESSALVAS DE OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS .....</b>	<b>89</b>
<b>APÊNDICE J – RESSALVAS DE PROVISÕES .....</b>	<b>90</b>
<b>APÊNDICE K – RESSALVAS DE RECEITA .....</b>	<b>90</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O futebol é um esporte mundialmente conhecido e, movimentando a economia de diversos países, inclusive no Brasil, onde é responsável por grande parte da movimentação financeira do país, atraindo o interesse do governo, de investidores e torcedores. Segundo Rodrigo Capelo, jornalista da revista virtual *Época Esporte Clube*, em 2016, os 24 maiores clubes do país arrecadaram R\$ 5 bilhões. Esse valor pode ser dividido da seguinte forma: os direitos de transmissão que os clubes receberam das emissoras foram R\$ 1,8 bilhão; as áreas, comercial e de marketing, que vão desde patrocínio na camisa até produtos licenciados comercializados em lojas, renderam R\$ 660 milhões; as torcidas, que financiam seus clubes quando compram ingressos ou pagam mensalidades como sócios-torcedores, contribuíram com R\$ 770 milhões e as transferências de atletas somaram R\$ 550 milhões.

As demonstrações contábeis são um importante instrumento para que os clubes demonstrem o resultado de suas atividades aos interessados e, portanto é necessário que estas estejam de acordo com a adequada posição patrimonial e financeira da entidade.

Sendo as demonstrações contábeis um pilar para as decisões de usuários e interessados nas atividades das empresas, em específico abordado nesta pesquisa dos clubes de futebol, o relatório dos auditores independentes concede uma maior credibilidade e assegura a seus usuários que as demonstrações encontram-se em conformidade com as normas e livre de distorções relevantes.

As Leis n. 10.672/2003 e 12.395/11 determinam que os clubes de futebol publiquem suas demonstrações contábeis, após essas serem auditadas por auditores independentes e, conseqüentemente, os auditores emitirem seus relatórios com suas opiniões a respeito das demonstrações, indicando se estas fazem jus à adequada posição patrimonial e financeira da instituição ou não. Assim como o relatório dos auditores independentes pode ser emitido sem modificação de opinião, também pode ser escrito com opinião modificada, ou seja, o auditor chama atenção para fatos identificados e/ou distorcidos nas demonstrações contábeis se comparadas aos padrões e normas contábeis.

Dos 20 (vinte) clubes da série A, participantes do Campeonato Brasileiro em 2018, 8 (oito) deles tiveram seus relatórios dos auditores independentes com opinião modificada a respeito das demonstrações contábeis do ano de 2016. Diante do conteúdo apresentado nos relatórios emitidos pelas auditorias independentes realizadas nos clubes de futebol no Brasil, questiona-se: O que é abordado no conteúdo dos relatórios dos auditores independentes quando da auditoria dos clubes de futebol da Série A?

Para responder ao problema de pesquisa este estudo tem como objetivo geral analisar o conteúdo dos relatórios emitidos pela auditoria independente realizada nos clubes de futebol do Brasil da Série A, participantes do Campeonato Brasileiro de 2018. Especificamente pretende-se: a) identificar inicialmente quais os clubes brasileiros integram a série A do Campeonato Brasileiro de 2018; b) realizar o levantamento dos Relatórios dos Auditores Independentes, referente aos anos de 2016 e 2017, de cada um dos 20 (vinte) clubes brasileiros de futebol, participantes da Série A do Campeonato Brasileiro de 2018; c) analisar o conteúdo dos relatórios dos auditores independentes de cada um dos clubes participantes; d) estruturar o conteúdo abordado em cada relatório de auditoria; e e) analisar as medidas e atitudes tomadas pela alta administração dos clubes para encaminhar as questões apresentadas pelos relatórios de auditoria.

O estudo busca identificar e analisar, através de informações concretas, quais atitudes são tomadas pelos clubes quando estes recebem o relatório dos auditores. Faz-se necessário saber qual é a importância dada pela administração dos clubes brasileiros aos relatórios de auditoria já que estes são um instrumento importante para identificar possíveis erros em suas demonstrações contábeis.

Esta pesquisa descreve e analisa o conteúdo e as características presentes nos relatórios dos auditores independentes dos clubes brasileiros de futebol, constituindo-se assim de uma pesquisa descritiva quanto aos seus objetivos. Da mesma forma analisa as ressalvas presentes nos relatórios dos auditores. É uma pesquisa qualitativa, pois busca em seu objetivo analisar se os relatórios dos auditores independentes mantêm as mesmas ressalvas de um ano a outro ou se as mesmas foram solucionadas entre 2016 e 2017. A obtenção dos dados se dará através dos sítios eletrônicos de cada clube de futebol. O estudo se faz importante devido a grande movimentação financeira dos clubes de futebol, e também por a contabilidade ser um pilar para a decisão dos usuários sendo que o relatório dos auditores independentes concede uma maior credibilidade e assegura que as demonstrações se encontram em conformidade com as normas e livre de distorções relevantes.

## 1.1 ESTRUTURA DO TRABALHO

O trabalho está estruturado em cinco capítulos, inicialmente a introdução, já exposta anteriormente, seguida pelo referencial teórico, os métodos utilizados na pesquisa, discussões e resultados obtidos pela pesquisa, precedida por fim pela conclusão. No primeiro capítulo é apresentada, a introdução, onde são explanadas as características gerais da pesquisa, por meio

da definição do problema, dos objetivos gerais e específicos, e justificativa para a realização deste estudo.

No segundo capítulo desta pesquisa, o referencial teórico, são apresentados os fundamentos e embasamentos do ensino e aprendizagem da mesma, a fim de nortear as discussões e resultados apresentados pela pesquisa. Serão abordados tópicos relacionados a contabilidade, auditoria, relação entre contabilidade e auditoria, documentação de auditoria, relatório dos auditores independentes, clubes de futebol e os aspectos contábeis, dentre outros.

No terceiro capítulo, dos métodos e técnicas, é abordado o enquadramento da pesquisa, quanto ao método, alcance dos objetivos traçados, quanto ao resultado ao problema e o delineamento da pesquisa, elenca-se ainda neste capítulo a forma para a obtenção dos dados e sua interpretação.

No quarto capítulo são apresentados os resultados e suas discussões provenientes da pesquisa.

Por fim, no quinto e último capítulo deste trabalho, conclusão, conclui-se a pesquisa com resgate dos objetivos alcançados, exposição dos pontos relevantes, contribuições deste estudo para a comunidade acadêmica, as limitações encontradas na pesquisa, assim podendo sugerir futuras pesquisas na área.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo tem como objetivo uma abordagem sobre conceitos de contabilidade, auditoria interna e externa, bem como os aspectos da contabilidade nos clubes de futebol fundamentando teoricamente o trabalho para elucidar aspectos relevantes correlacionados ao tema abordado. É abordada a auditoria e suas normas, com foco nas normas contábeis ligadas aos clubes de futebol do Brasil e aos relatórios dos auditores independentes.

Nos tópicos presentes neste capítulo não serão abordadas todas as normas pertinentes a auditoria, somente as que estão ligadas ao objetivo deste estudo.

### 2.1 CONTABILIDADE

O primeiro tópico a ser apresentado neste capítulo é necessário para situar a auditoria, pois a mesma é uma técnica contábil, nele será explanado brevemente a contabilidade.

Conforme Franco e Marra (2007, p. 25)

Contabilidade é a ciência – ou, segundo alguns, a técnica – destinada a estudar e controlar o patrimônio das entidades, do ponto de vista econômico e financeiro, observando seus aspectos quantitativo e qualitativo e as variações por ele sofridas, com o objetivo de fornecer informações sobre o estado patrimonial e suas variações em determinado período.

Assim como todas as ciências possuem o seu objeto de estudo, não poderia ser diferente com a contabilidade, a qual seu objeto de estudo são as mutações quantitativas e qualitativas do patrimônio das entidades.

De acordo com Marion (2015, p. 30),

A Contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa. Ela é muito antiga e sempre existiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões. Com o passar do tempo, o governo começa a utilizar-se dela para arrecadar impostos e a torna obrigatória para a maioria das empresas.

Complementando os conceitos de contabilidade citados, Ribeiro (2013, p. 4) conceitua contabilidade como: “[...] é uma ciência social que tem por objeto o patrimônio das entidades econômico-administrativas. Seu objetivo principal é controlar o patrimônio das entidades em decorrência de suas variações.”

A auditoria contábil é uma técnica de contabilidade como citado por Franco e Marra anteriormente, a contabilidade é uma ciência destinada a estudar e controlar o patrimônio das entidades com o objetivo de fornecer informações sobre o estado patrimonial elaborando as demonstrações contábeis, assim o foco central dos trabalhos da auditoria contábil são os exames dessas demonstrações com o objetivo de se emitir uma opinião sobre sua adequação. Isto se deve ao fato de que essas demonstrações objetivam retratar, em determinada data, a situação orçamentária, financeira, econômica e patrimonial de uma organização, logo a sua adequada elaboração vai possibilitar um completo diagnóstico das condições dessa mesma entidade, para usuários externos terem a visão da situação que a entidade se encontra.

O objeto da auditoria segundo Crepaldi e Crepaldi (2016, p. 6),

[...]é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais. A auditoria pode ter por objeto, inclusive, fatos não registrados documentalmente, mas relatados por aqueles que exercem atividades relacionadas com o patrimônio administrado, cujas informações mereçam confiança desde que possam ser admitidas como seguras pela evidência ou por indícios convincentes.

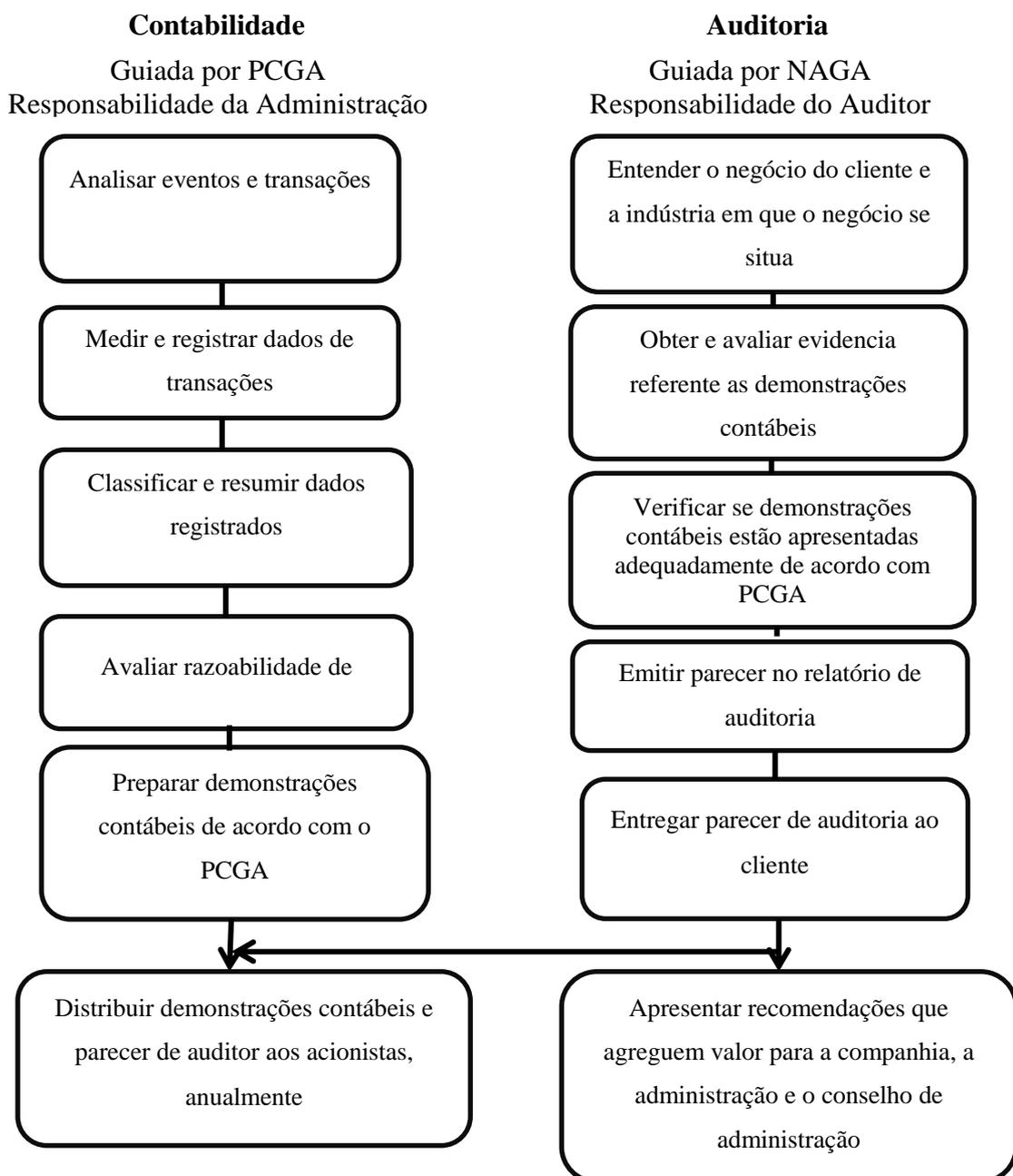
Fundamentando-se em Marion (2003) as áreas de atuação do contador são extremamente amplas, portanto estão explanadas a seguir algumas áreas, na área empresarial, o contador pode ser: Planejador Tributário, Contador Geral, Contador de Custos, Contador Gerencial, Analista Financeiro, Atuário, Auditor Interno e ainda ocupar cargos Administrativos. Como autônomo nas áreas de auditor independente, consultor, empresário de contabilidade, perito contábil e investigador de fraude, pode também atuar no campo educacional como professor, pesquisador, escritor, parecerista e como conferencista, e por fim pode atuar em órgãos públicos contador público, Agente Fiscal, Diversos Concursos Públicos, Tribunal de Contas, e oficial contador.

Crepaldi e Crepaldi (2016, p. 7) definem o campo de atuação específico da auditoria da seguinte forma, “O campo de atuação da auditoria contábil é a fiscalização do fiel cumprimento das normas internas da empresa e emissão de relatório de falhas, irregularidades e desvios encontrados.”.

### 2.1.1 Relação entre contabilidade e auditoria

A relação entre a contabilidade guiada por Princípios contábeis geralmente aceitos (PCGA) tendo como responsável a administração e a auditoria guiada pelas normas de auditoria geralmente aceitas (NAGA) tendo como responsável o auditor independente é ilustrada na figura 1.

Figura 1 – Relação entre contabilidade e auditoria



Fonte: (Boyton, 2002, p. 75).

A contabilidade analisa, mede e registra os fatos e atos de acordo com os PCGA para por fim preparar as demonstrações contábeis, as quais são um dos principais meios de informação para os usuários da contabilidade como acionistas, fornecedores, governo, entre outros, sendo assim elas precisam de uma credibilidade de que tudo está conforme as NAGA, nesse momento entra a figura da auditoria independente, que estuda, avalia e verifica se as demonstrações estão apresentadas adequadamente e emitem seu parecer no relatório de auditoria, entregando ao cliente e seus usuários com recomendações que agreguem valor para a companhia.

## 2.2 AUDITORIA

Aborda-se neste capítulo a evolução histórica da auditoria, bem como seu conceito e seus desdobramentos, como auditoria interna e externa e suas particularidades.

Segundo Ribeiro e Coelho (2012, p. 1) “Auditoria é uma técnica contábil que surgiu da necessidade de se garantir a veracidade das informações derivadas dos registros contábeis.”.

Há um conceito tradicional de auditoria, de acordo com Ribeiro e Coelho (2012, p. 1) “auditoria é uma técnica contábil que consiste na verificação da exatidão e fidedignidade dos dados contidos nas demonstrações contábeis, por meio do exame minucioso dos registros de contabilidade e dos documentos que deram origem a eles.”.

Segundo Sá (2002, p. 25),

Auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais [...].

Baseando-se nas citações dos autores a auditoria é uma técnica contábil que tem como papel analisar as demonstrações contábeis de uma empresa, a fim de passar credibilidade aos usuários.

### 2.2.1 Objetivo da auditoria

Attie (2011, p. 12) ressalta que “o objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como sendo o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade da totalidade das demonstrações contábeis preparadas pela companhia auditada”.

Corroborando com o autor, o objetivo da auditoria segundo Crepaldi e Crepaldi (2016, p. 4) é:

Aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários, mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

### 2.2.2 Objeto da auditoria

A auditoria se utiliza do chamado objeto de auditoria, o qual é o conjunto de materiais que o auditor necessita para buscar se basear, evidenciar e fundamentar a referida opinião.

O objeto da auditoria pode ser definido como:

É o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais. A auditoria pode ter por objeto, inclusive, fatos não registrados documentalmente, mas relatados por aqueles que exercem atividades relacionadas com o patrimônio administrado, cujas informações mereçam confiança desde que possam ser admitidas como seguras pela evidência ou por indícios convincentes (CREPALDI; CREPALDI, 2016, p. 6).

No que diz respeito à forma de intervenção a auditoria se divide em dois grandes grupos: auditoria interna e auditoria externa.

#### 2.2.2.1 Auditoria interna

A auditoria interna busca auxiliar todos os membros da administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, segundo Lins (2017, p. 4) é,

Conduzida por funcionário da própria empresa na qual a auditoria é executada e em geral envolve a avaliação de desempenho, controles internos, sistemas de computação/informação, qualidade de serviços e produtos etc. Busca a identificação de não conformidades, prevenção e/ou detecção de falhas de operação, discrepâncias

nas atividades administrativas, possibilitando maior confiabilidade das informações geradas, bem como garantindo a salvaguarda dos ativos da empresa.

Segundo a NBC TI 01 que versa sobre a auditoria interna,

a auditoria interna compreende exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir a administração da entidade no cumprimento de seus objetivos”.

Como pode ser observado nas citações anteriores, a auditoria interna tem o objetivo encontrar fraudes, erros, ineficiências do controle interno ou alguma discrepância nas operações de uma empresa, ela é de suma importância, pois é uma ferramenta que auxilia a alta administração com informações exatas e colabora na elaboração de controles financeiros, contábeis entre outros e também pode apontar falhas nos controles já existentes. Quanto a quem exerce esse cargo, a NBC TI 01 discorre “A Auditoria Interna é exercida nas pessoas jurídicas de direito público, interno ou externo, e de direito privado., além disso o auditor interno não deve estar subordinado àqueles cujos trabalhos examinam e não pode exercer atividades que um dia possa vir a examinar”.

#### 2.2.2.2 Auditoria externa

A auditoria externa uma importante ferramenta para os gestores e usuários, que de acordo com Lins (2017, p. 11) é definida como:

De maneira geral, a finalidade da auditoria externa é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos seus usuários. Nesse sentido, compreende expressar uma opinião através da emissão de um relatório sobre as demonstrações contábeis da empresa auditada no(s) período(s) sob exame e assegurar que estas foram elaboradas em todos os aspectos relevantes, em conformidade com as normas brasileiras de Contabilidade e legislação específica aplicáveis.

Quanto à execução da auditoria externa Crepaldi e Crepaldi (2016, p. 79) versam sobre o tópico, dizendo que “A auditoria externa é executada por profissional independente, sem ligação com o quadro da empresa. Sua intervenção é ajustada em contrato de serviços.”.

A NBC TA 200 ressalta que a opinião do auditor não assegura, por exemplo, a viabilidade futura da entidade nem a eficiência ou eficácia com a qual a administração conduziu os negócios da entidade. Em algumas situações, porém, a lei e/ou regulamento

aplicável podem exigir que o auditor forneça opinião sobre outros assuntos específicos, tais como a eficácia do controle interno ou a compatibilidade de um relatório separado da administração junto com as demonstrações contábeis.

Tratando-se de auditoria externa a qual traz muitos benefícios para os gestores e aos usuários das demonstrações contábeis, com relação aos gestores ela traz benefícios nas recomendações feitas pelos auditores e para os usuários passa uma maior credibilidade.

### **2.2.3 Planejamento de auditoria**

É um processo que se inicia na fase de avaliação para contratação dos serviços, já que nesta etapa devem ser levantadas informações a respeito da atividade da entidade, sua complexidade, legislação aplicável, relatórios e outros documentos a serem emitidos, de forma que possa, assim, determinar a natureza do trabalho a ser executado. Consiste numa importante etapa do trabalho do auditor, onde este desenvolve sua estratégia global para a condução da auditoria.

De acordo com a NBC TA 300 de 2016, que dispõe sobre o planejamento de auditoria de demonstrações contábeis,

O planejamento da auditoria envolve a definição de estratégia global para o trabalho e o desenvolvimento de plano de auditoria. Um planejamento adequado é benéfico para a auditoria das demonstrações contábeis de várias maneiras, inclusive para:

- auxiliar o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas importantes da auditoria;
- auxiliar o auditor a identificar e resolver tempestivamente problemas potenciais;
- auxiliar o auditor a organizar adequadamente o trabalho de auditoria para que seja realizado de forma eficaz e eficiente;
- auxiliar na seleção dos membros da equipe de trabalho com níveis apropriados de capacidade e competência para responderem aos riscos esperados e na alocação apropriada de tarefas;
- facilitar a direção e a supervisão dos membros da equipe de trabalho e a revisão do seu trabalho;
- auxiliar, se for o caso, na coordenação do trabalho realizado por outros auditores e especialistas.

A norma citada que trata do planejamento da auditoria de demonstrações contábeis envolve o objetivo do planejamento, o envolvimento de membros-chave da equipe de trabalho, as atividades preliminares do trabalho de auditoria, as atividades de planejamento, as documentações utilizadas, e também qualquer imprevisto que possa ocorrer no decorrer na realização da auditoria, sendo assim essa norma traz várias diretrizes para o bom andamento de uma auditoria e que seja realizada de forma eficaz.

O auditor planeja a auditoria baseado em ceticismo profissional mantendo questões como integridade da administração, erros e irregularidades cometidas. É no planejamento que o auditor desenvolve um programa com a compilação de uma previsão de horas de trabalho, bem como a seleção e a distribuição dos serviços entre eles.

#### **2.2.4 Programa de auditoria**

No programa de auditoria o auditor prevê detalhadamente todos os procedimentos a serem aplicados ao longo do trabalho de auditoria, para que se possa alcançar o objetivo proposto. Porém o mesmo deve ser amplo e flexível, para que, à medida que vá sendo executado, permita alterações em função das circunstâncias.

Segundo Crepaldi e Crepaldi (2016, p. 650), “O programa de auditoria consiste em plano de trabalho para exame de área específica. Ele prevê os procedimentos que deverão ser aplicados para que se possa alcançar o resultado desejado”.

Para complementar e corroborar com os autores, Lins (2017, p. 67) ressalta que:

Os programas de auditoria dão ao auditor um roteiro básico/mínimo de procedimentos a serem cumpridos pelo responsável pelos papéis de trabalho. Ressalte-se que o auditor, ao longo do trabalho, pode efetuar modificações no programa, aperfeiçoando-o e/ou adaptando-o a um novo cenário ou realidade diferente daquela de quando o programa foi elaborado.

De acordo com a conceituação dada por Lins (2017), pode-se proferir que o programa de auditoria é um roteiro detalhado do trabalho a ser executado pelo auditor e elaborado com a finalidade de viabilizar as informações necessárias, que irão servir de base para a formação da opinião do auditor sobre o setor ou área objeto de exame.

Quanto a elaboração do programa de auditoria todos os procedimentos nela aplicados são baseados em uma ou mais técnicas de auditoria, de forma que o auditor tenha um conhecimento aprofundado sobre as mesmas é primordial na elaboração do programa de auditoria. (CREPALDI; CREPALDI, 2016, p. 655).

Na escolha dos procedimentos específicos de auditoria, no programa de auditoria segundo Crepaldi e Crepaldi (2016, p. 655), deve-se atentar para:

- permanecer dentro do objetivo e limitações do trabalho contratado;
- obter as melhores provas razoavelmente possíveis;
- aplicar somente os testes e procedimentos que sejam úteis para alcançar os objetivos do exame naquela situação específica;
- considerar todas as possibilidades de erro;
- coordenar os procedimentos a serem aplicados aos itens em questão.

Os principais objetivos dos programas de auditoria segundo Almeida (2017, p. 76) são:

- estabelecer por escrito a política da firma de auditoria;
- padronizar os procedimentos de auditoria dos profissionais de uma mesma organização;
- evitar que sejam omitidos procedimentos importantes de auditoria;
- melhorar a qualidade dos serviços de auditoria.

Enquanto o planejamento da auditoria está focado em estabelecer a estratégia geral dos trabalhos que serão executados na entidade auditada, estabelecendo a natureza, a extensão, o conhecimento do tipo de atividade da entidade auditada, sua complexidade, as legislações aplicáveis, ou seja, o arcabouço da auditoria, o programa de auditoria já é mais formal, preparado por escrito ou por meio de outro registro, detalhando os procedimentos de auditoria a serem adotados, detalhando o que precisa ser examinado na entidade, e devem ficar claros as épocas para a aplicação dos procedimentos e a extensão dos exames nas demonstrações, assim servindo como guia e ferramenta de controle para a execução do trabalho, abrangendo todas as áreas a serem examinadas.

### **2.2.5 Documentação de auditoria**

A norma que trata da documentação de auditoria é a NBC TA 230 (R1), nas suas definições ela traz “Documentação de auditoria é o registro dos procedimentos de auditoria executados, da evidência de auditoria relevante obtida e conclusões alcançadas pelo auditor (usualmente também é utilizada a expressão “papéis de trabalho”).” Como pode ser observado na norma anteriormente a essa alteração da mesma feita em 2016, a documentação de auditoria era tratada como papéis de trabalho

A documentação de auditoria segundo Attie (2011, p. 235) podem ser definidos como um conjunto “[...] de formulários e documentos que contêm as informações e apontamentos obtidos pelo auditor durante seu exame, bem como as provas e descrições dessas realizações; constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.”

A NBC T 11 define a documentação de auditoria e suas prerrogativas,

11.1.3.1 – As documentações de auditoria são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor, preparados de forma manual, por meios eletrônicos ou por outros meios, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

11.1.3.2 – Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor, responsável por sua guarda e sigilo. (NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE T 11).

Os principais objetivos da documentação de auditoria são:

- atender às normas de auditoria geralmente aceitas;
- acumular as provas necessárias para suportar o parecer do auditor;
- auxiliar o auditor durante a execução de seu trabalho;
- facilitar a revisão por parte do auditor responsável, para que ele se assegure de que o serviço foi efetuado de forma correta;
- servir como base para avaliação dos auditores;
- ajudar no trabalho da próxima auditoria (um conjunto de papéis de trabalho bem preparados serve de guia na auditoria do outro exercício social, concorrendo para que ela seja conduzida de forma mais eficiente);
- representar na Justiça (no caso de ser movida uma ação contra o auditor ou a firma de auditoria) as evidências do trabalho executado. (ALMEIDA, 2017, p. 76).

O trabalho do auditor envolve um grande volume de transações e de documentos, assim a comprovação da realização do seu trabalho através de cópias de todos os documentos se tornaria onerosa e muito volumosa, então para se evitar esses empecilhos o auditor utiliza os papéis de trabalho para registrar suas descobertas frente ao trabalho que está realizando e comprovar como está devidamente desempenhando seu trabalho. Embora estes papéis de trabalho sejam precedidos de documentos originais ou informações originais da empresa, eles são de propriedade exclusiva do auditor devido neles estar fundamentada sua opinião. (ATTIE, 2017, p. 235).

Complementando a citação de Attie (2017)., sobre o controle físico da documentação de auditoria, o mesmo deve seguir os seguintes procedimentos segundo Almeida (2017, p. 82),

A documentação de auditoria são de propriedade dos auditores e representam o registro do trabalho executado e a base para emissão do parecer; portanto, eles devem ser adequadamente controlados, no sentido de evitar que terceiros não autorizados tenham acesso a documentação de auditoria. Esse fato exige que os papéis de trabalho, durante sua permanência no escritório do cliente, sejam guardados em malas com fechaduras, por ocasião do almoço e à noite. Na empresa de auditoria, as documentações de auditoria devem ser arquivados em local fechado, com controle de entrada e saída e protegidos contra incêndio. Esses procedimentos de controle são para evitar possíveis modificações no conteúdo das documentações de auditoria, resguardar as técnicas específicas desenvolvidas pela empresa de auditoria e impedir a divulgação de assuntos confidenciais da empresa auditada.

As documentações de auditoria são o registro do trabalho executado pelos auditores, e terceiros não devem ter acesso durante a sua execução, para evitar possíveis modificações e divulgação de assuntos confidenciais da empresa auditada.

### 2.2.6 Relatórios dos auditores independentes

O relatório de auditoria serve como base para que a administração das entidades descubram os pontos fracos e fortes de suas gestões, contribuindo assim para a melhoria da gestão financeira e também, revelando possíveis riscos nas atividades da empresa auditada, visto que o auditor emite a opinião baseada nas normas brasileiras de contabilidade, demonstrando à empresa o modo correto de preparar suas demonstrações contábeis.

Na fase final de seu trabalho o auditor desempenha uma tarefa essencial, que é a elaboração de um relatório que contenha todas as informações obtidas na auditoria por ele realizada. É com um relatório claro e objetivo que o auditor irá auxiliar as pessoas a compreenderem a conclusão a qual ele chegou. Segundo Cordeiro (2013, p. 219) “A finalidade principal de um relatório de auditor é a de transmitir as informações coletadas no decorrer do trabalho, as observações feitas pela auditoria, além de apresentar as possíveis sugestões de melhoria em relação aos processos atuais.”.

Dentro dos tipos de relatórios de auditoria há o relatório dos auditores independentes que é aquele realizado pelos auditores externos. As auditorias de demonstrações contábeis para períodos que se encerraram em 31 de dezembro de 2016, por exemplo, ou após essa data, passaram a estar sujeitas a um novo conjunto de Normas Brasileiras de Contabilidade de Auditoria Independente (NBC TA). Seis novas normas foram divulgadas e passaram a vigorar em 2017, as quais são: NBC TA 260 (R2) – Comunicação com os Responsáveis pela Governança; NBC TA 570 – Continuidade Operacional; NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis; NBC TA 701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente; NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente; e NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente.

A NBC TA 700 com redação de 17 de junho de 2016 revogou a Resolução CFC n. 1.231/09, trazendo aos relatórios algumas mudanças que o tornaram mais claro, mudanças estas que já começaram a vigorar no ano de 2017. De acordo com a NBC TA 700 o relatório dos auditores independentes deve conter os seguintes itens: título, destinatário do relatório, opinião do auditor, base para opinião, outras informações que acompanham as demonstrações contábeis e relatório do auditor, responsabilidade da administração e da governança pelas demonstrações contábeis, responsabilidade do auditor pela auditoria e local, data e assinaturas.

### 2.2.6.1 Opinião e base para opinião

No que diz respeito à opinião do auditor emitida nos relatórios, pode se caracterizar em opinião sem modificações ou não modificada e a opinião modificada. A NBC TA 705 de 17 de junho de 2016 traz os três tipos existentes de opinião modificada, os quais são: opinião com ressalva, opinião adversa e abstenção de opinião.

De acordo com a NBC TA 700 (2016) em relação ao relatório com opinião não modificada

O auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

Observando o discorrido na norma citada o auditor deve emitir um relatório com opinião sem modificação quando há evidências que as demonstrações contábeis da empresa auditada foram elaboradas de acordo com as normas e práticas contábeis vigentes.

O auditor deve modificar sua opinião de acordo com a NBC TA 705 se:

- (a) concluir, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentam distorções relevantes; ou
- (b) não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes.

O relatório do auditor emitido com opinião modificada se da em duas situações como pode ser observado na citação acima, a primeira quando auditor concluir que, com base na evidência de auditoria obtida, as demonstrações contábeis analisadas apresentam distorções relevantes, a segunda quando não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis como um todo não apresentam distorções relevantes, o auditor deve incluir uma descrição clara de todas as razões que fundamentaram a opinião modificada no seu relatório, e ainda pode alocar a quantificação dos efeitos gerados sobre as demonstrações contábeis.

Em relação ao relatório com opinião modificada, são definidas da seguinte forma:

a) opinião com ressalva: Conforme a NBC TA 705 de 2016,

7. O auditor deve expressar uma “Opinião com ressalva” quando:

- (a) ele, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis; ou
- (b) não é possível para ele obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para fundamentar sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes, mas não generalizados.

A opinião com ressalva se dá pelas duas formas citadas, na primeira o auditor obteve evidência de auditoria completa e suficiente, para observar distorções relevantes nas demonstrações contábeis, mas que não prejudiquem as demonstrações como um todo, já na segunda ocorre que o auditor não conseguiu fazer um exame de auditoria ou de alguma forma não obteve evidências, para sustentar sua opinião, mas ele considera que se essa evidência existisse alguma parte da demonstração contábil poderia ser prejudicada, mas não de forma generalizada.

b) opinião adversa: Descrita como,

8. O auditor deve expressar uma “Opinião adversa” quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis. (NBC TA 705 de 2016).

A norma conceitua a generalização como sendo efeitos disseminados de distorções sobre as demonstrações contábeis e são relevantes de acordo com um todo.

c) abstenção de opinião: Segundo a NBC TA 705 de 2016,

9. O auditor deve se abster de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião e ele concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes e generalizados.

10. O auditor deve se abster de expressar uma opinião quando, em circunstâncias extremamente raras envolvendo diversas incertezas, concluir que, independentemente de ter obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre cada uma das incertezas, não é possível expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis devido à possível interação das incertezas e seu possível efeito cumulativo sobre essas demonstrações contábeis.

A abstenção de opinião fundamentando na norma acontece quando o auditor não consegue realizar e obter evidência de auditoria apropriada e também exame suficiente de

auditoria, para suportar sua opinião, mas ele considera que, se essa evidência existisse, as demonstrações contábeis de forma generalizada poderia ser prejudicada.

#### *2.2.6.2 Principais assuntos de auditoria*

A NBC TA 701/16 dispõe sobre os principais assuntos de auditoria, definidos pela norma como: “são assuntos que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente.”. O auditor comunica a governança aquilo que exigiu uma atenção maior na elaboração de sua auditoria, levando em consideração áreas avaliadas com maior risco de distorção relevantes, seus julgamentos significativos referentes às demonstrações contábeis e efeito sobre a auditoria de fatos ou transações significativos ocorridos durante o período.

Segundo a norma o auditor precisa descrever cada assunto, divulgando o motivo pelo qual ele foi reconhecido como um dos mais significativos na auditoria, e também como o assunto foi tratado na auditoria das demonstrações contábeis.

No seu item 2 a norma NBC TA 701 (2016) que fala sobre comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente, discorre

A comunicação dos principais assuntos de auditoria visa tornar o relatório de auditoria mais informativo, ao dar maior transparência sobre a auditoria realizada. A comunicação dos principais assuntos de auditoria fornece informações adicionais aos usuários previstos das demonstrações contábeis, para auxiliá-los a entender os assuntos que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os de maior importância na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente.

Nessa seção do relatório o auditor necessitará relatar os principais assuntos auditados de acordo com o seu julgamento como profissional referente ao período objeto de auditoria, assim dando uma maior transparência sobre a auditoria realizada.

#### *2.2.6.3 Responsabilidade*

Segundo a NBC TA 700 (2016), o relatório do auditor deve incluir uma seção com o título “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”, nesta seção deve estar descrito os objetivos do auditor, que segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não garante que uma auditoria conduzida, de acordo com as normas de

auditoria sempre detectará uma distorção relevante, quando ela existir e que as distorções podem decorrer de fraude ou erro.

Portanto, nesse item o auditor deverá discorrer sobre a forma de aplicação das normas da auditoria, por meio dos objetivos do auditor e o nível de distorções e segurança encontrados no trabalho.

Descrevendo a responsabilidade do auditor de acordo com a NBC TA 700 (2016) de forma sucinta o auditor deve declarar que a auditoria esta de acordo com as normas, que ele a exerce mantendo julgamento profissional e ceticismo profissional, descrever a auditoria especificando quais são suas responsabilidades, declarar que o auditor se comunica com os responsáveis pela governança, entre outras tantas responsabilidades descritas na norma citada.

#### *2.2.6.4 Paragrafo de ênfase e outros assuntos no relatório do auditor independente*

A NBC TA 706 (2016) trata dos parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente e define o objetivo do auditor da seguinte forma:

O objetivo do auditor, depois de ter formado opinião sobre as demonstrações contábeis, é chamar a atenção dos usuários, quando necessário, de acordo com o seu julgamento, por meio de comunicação adicional clara no relatório, para:

- (a) um assunto que, apesar de apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis, tem tal importância que é fundamental para o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários; ou
- (b) quando apropriado, qualquer outro assunto que seja relevante para os usuários entenderem a auditoria, as responsabilidades do auditor ou o seu relatório.

O paragrafo de ênfase e outros assuntos se da após o auditor ter formado sua opinião, e ainda há a pretensão de chamar a atenção do usuário para alguma particularidade encontrada nas demonstrações, essa particularidade pode ser um assunto que está apresentado apropriadamente nas demonstrações, mas o auditor quer dar ênfase para os usuários, ou qualquer outro assunto que seja relevante para os usuários.

Diante desse objetivo o auditor se utiliza dos parágrafos de ênfase e outros assuntos para chamar a atenção dos usuários para um assunto apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis.

A NBC TA 706 (2016) determina que, no caso do auditor entender que seja necessário abordar outro assunto não apresentado nas demonstrações contábeis, o auditor deve incluir um parágrafo de outros assuntos desde que não seja proibido por lei ou regulamento e o assunto

não tenha sido abordado como um dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente, NBC TA 701/16.

Igualmente ao parágrafo de ênfase, o parágrafo de outros assuntos, deve ser mencionado, se for necessário, em seção separada do relatório do auditor.

### 2.3 OS CLUBES DE FUTEBOL E OS ASPECTOS CONTÁBEIS

Os clubes de futebol são responsáveis por uma grande parte da receita do Brasil. Não sendo apenas grupos de entretenimento, estes movimentam milhares de reais por ano, necessitando de uma gestão empresarial adequada, com uma contabilidade transparente regida por leis próprias. Dessa forma, a contabilidade financeira tem papel fundamental na aplicação e obtenção do sucesso econômico dos clubes de futebol. Antes do Conselho Federal de Contabilidade aprovar a norma específica para atividades desportivas, principalmente para clubes de futebol, não havia uma noção exata de como dar tratamento contábil para os elementos que compõe a contabilidade de um clube, especialmente aos ativos intangíveis. Os métodos utilizados eram os princípios de contabilidade geralmente aceitos, de forma que cada clube contabilizava seus ativos e passivos de qualquer maneira sem padronização. (EVARISTO, 2007)

Com relação à contabilidade e às demonstrações contábeis, os clubes de futebol também passaram a ter obrigação nos termos da lei e de acordo com os padrões e critérios estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade, através da lei conhecida como Lei Pelé, ou seja, a Lei 9.615/1998. A Lei Pelé foi criada com a finalidade de dar mais transparência e profissionalismo ao esporte nacional. Instituiu o fim do passe nos clubes de futebol do Brasil, instituiu o direito do consumidor nos esportes, disciplinou a prestação de contas por dirigentes de clubes e a criação de ligas, federações e associações de vários esportes. Também determinou a profissionalização, com a obrigatoriedade da transformação dos clubes em empresas. Criou verbas para o esporte olímpico e paraolímpico. A lei também definiu os órgãos responsáveis pela fiscalização do seu cumprimento e determinou a independência dos Tribunais de Justiça Desportiva.

O Art. 27 da Lei n. 10.672, de 2003, denominada Lei Pelé em seu § 6º com redação dada pela Lei 12.395, de 2011, e seus incisos com redação dada pela Lei n. 10.672, de 2003, diz que, para a obtenção de recursos ou financiamento com recursos públicos ou recuperação econômico-financeira, a lei impõe algumas condições aos clubes de futebol profissional,

Art. 27. As entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais e as entidades de administração de desporto ou ligas em que se organizarem, independentemente da forma jurídica adotada, sujeitam os bens particulares de seus dirigentes ao disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, além das sanções e responsabilidades previstas no caput do art. 1.017 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, na hipótese de aplicarem créditos ou bens sociais da entidade desportiva em proveito próprio ou de terceiros.

§ 6º Sem prejuízo de outros requisitos previstos em lei, as entidades de que trata o caput deste artigo somente poderão obter financiamento com recursos públicos ou fazer jus a programas de recuperação econômico-financeiros se, cumulativamente, atenderem às seguintes condições:

I - realizar todos os atos necessários para permitir a identificação exata de sua situação financeira;

II - apresentar plano de resgate e plano de investimento;

III - garantir a independência de seus conselhos de fiscalização e administração, quando houver;

IV - adotar modelo profissional e transparente; e

V - apresentar suas demonstrações financeiras, juntamente com os respectivos relatórios de auditoria, nos termos definidos no inciso I do art. 46-A desta Lei. (LEI 9.615 de 1998).

Na citação do artigo 27 consta dentre as exigências para os clubes obterem financiamento com recursos públicos ou fazerem jus a programas de recuperação econômico-financeiros, que os clubes apresentem as demonstrações financeiras e os respectivos relatórios de auditoria. Sendo assim este é um ponto importante para os clubes de futebol, pois os mesmos aderiram a um programa chamado Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro, o PROFUT, sancionado pela Lei 13.155/15, que basicamente é um programa de recuperação econômico-financeiro.

O artigo 46-A, que trata dessa obrigatoriedade foi incluído na Lei 9.615/1998 por meio da Lei n.10.672/2003. Porém, a obrigatoriedade da apresentação, nos sítios eletrônicos dos próprios clubes e nas federações a que estiverem associados, das Demonstrações Contábeis veio com a Lei 12.395 de 2011.

Art. 46-A. As ligas desportivas, as entidades de administração de desporto e as de prática desportiva envolvidas em qualquer competição de atletas profissionais, independentemente da forma jurídica adotada, ficam obrigadas a:

I - elaborar suas demonstrações financeiras, separadamente por atividade econômica, de modo distinto das atividades recreativas e sociais, nos termos da lei e de acordo com os padrões e critérios estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade, e, após terem sido submetidas a auditoria independente, providenciar sua publicação, até o último dia útil do mês de abril do ano subsequente, por período não inferior a 3 (três) meses, em sítio eletrônico próprio e da respectiva entidade de administração ou liga desportiva;

II - apresentar suas contas juntamente com os relatórios da auditoria de que trata o inciso I ao Conselho Nacional do Esporte - CNE, sempre que forem beneficiárias de recursos públicos, na forma do regulamento.

Após a promulgação da Lei 9.615 (1998), conhecida popularmente como a Lei Pelé que foi alterada pela Lei 12.395 (2011), com a mudança trazida para as entidades desportivas de futebol, passando a serem reguladas pelas leis de mercado com as mesmas obrigações das demais empresas privadas, fez com que os clubes de futebol passassem a se preocupar e buscassem uma conformidade com a legislação vigente.

O Conselho Federal de Contabilidade, em 17 de setembro de 2004, por meio da Resolução n. 1.005/2004 aprovou a NBC T 10.13, que trata dos aspectos contábeis especificamente voltados para as Entidades Desportivas Profissionais.

As Normas Brasileiras de Contabilidade, através da ITG 2003 (R1), estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros contábeis e de estruturação das demonstrações contábeis das entidades de futebol profissional e demais entidades de práticas desportivas profissionais, e aplica-se também a outras que, direta ou indiretamente, estejam ligadas à exploração da atividade desportiva profissional e não profissional. (NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE ITG 2003).

Nesta norma há disposições sobre os registros contábeis, os controles de gastos com formação de atletas e as demonstrações contábeis. Podem-se ressaltar algumas partes desta norma:

18. A Demonstração do Resultado deve apresentar, de forma segregada, as receitas, os custos e as despesas diretamente vinculadas com a atividade desportiva profissional das demais.

19. As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

(a) gastos com a formação de atletas, registrados no ativo intangível e montante amortizado constante do resultado no exercício;

(b) composição dos direitos sobre os atletas, registrados no ativo intangível com a segregação do valor correspondente a gasto e amortização;

(c) receitas obtidas por atleta e os seus correspondentes gastos com a negociação e a liberação, devendo ser divulgados os percentuais de participação da entidade na negociação;

(d) devem ser divulgados o total de atletas vinculados à entidade na data base das demonstrações contábeis, contemplando o percentual de direito econômico individual de cada atleta ou a inexistência de direito econômico;

(e) valores de direitos e obrigações com entidades estrangeiras;

(f) direitos e obrigações contratuais não-passíveis de registro contábil em relação à atividade desportiva profissional;

(g) contingências ativas e passivas de natureza tributária, previdenciária, trabalhista, cível e assemelhadas; e

(h) seguros contratados para os atletas profissionais e demais ativos da entidade.

(NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE ITG 2003 (R1)).

Como pode-se verificar, a auditoria é uma importante ferramenta que traz confiabilidade as demonstrações contábeis, e desde a instituição da Lei Pelé é obrigatória para

os clubes de futebol, e sendo disponibilizada por meios eletrônicos desde 2011, assim os clubes de futebol passam mais transparência e confiabilidade para seus torcedores, investidores e para o governo.

### 3 METODOLOGIA

A metodologia científica é o estudo dos instrumentos necessários para a elaboração de um trabalho científico. Corresponde aos seguintes componentes: tipos de pesquisa e método.

O método é o caminho a ser trilhado pelo pesquisador desde o início de sua caminhada, com a formulação de um problema, até a comprovação da hipótese (resposta ao problema), ao final da pesquisa. Pode ser entendido como um conjunto de etapas que serão vencidas de forma sistematizadas na busca pela “verdade”.

A metodologia aplicada refere-se a forma da coleta dos dados, bem como o tratamentos direcionado a estes.

A especificação da metodologia da pesquisa é a que abrange maior número de itens, pois responde, a um só tempo, às questões: como a pesquisa foi elaborada, com que elementos, em que espaço de tempo ela se baseia e quais os elementos envolvidos, tudo que foi desenvolvido com vistas a responder a problemática do estudo através do aprimoramento e evolução sobre o assunto desenvolvido, chegando a uma conclusão para o inquietamento inicial do pesquisador.

Portanto, neste capítulo, é apresentada a forma como foi desenvolvido o presente estudo. Definem-se, a seguir, os meios, os métodos, os procedimentos e as técnicas que auxiliaram para o cumprimento dos objetivos gerais e específicos.

No estudo foram analisados os 20 clubes de futebol participantes da Série A, do Campeonato Brasileiro de 2018. O Campeonato Brasileiro é o torneio de futebol mais importante do país e ocorre anualmente, dividido em séries A, B, C e D. Participam da série A aqueles clubes que tenham obtido até o décimo sexto lugar na mesma categoria no ano anterior, ou ter ficado em até quarto lugar na série B. Foram verificados os relatórios dos auditores independentes emitidos em 2017 e 2018 das demonstrações contábeis do exercício de 2016 e 2017.

Desses mesmos clubes foram analisados quais relatórios possuem ressalvas em relação a opinião do auditor, observando o conteúdo dessas ressalvas e verificando se as mesmas se repetem de um ano a outro, ou seja, se foram tomadas medidas para solucioná-las ou não.

No Quadro 1 estão listados os 20 clubes dos quais foram analisados os relatórios dos auditores independentes das demonstrações contábeis do exercício de 2016 e 2017.

Quadro 1 – Lista de clubes participantes da análise

<b>CLUBES DE FUTEBOL AUDITADOS</b>	
<b>1</b>	AMÉRICA FUTEBOL CLUBE
<b>2</b>	ASSOCIAÇÃO CHAPECOENSE DE FUTEBOL
<b>3</b>	BOTAFOGO DE FUTEBOL E REGATAS
<b>4</b>	CEARÁ SPORTING CLUB
<b>5</b>	CLUB DE REGATAS VASCO DA GAMA
<b>6</b>	CLUBE ATLÉTICO MINEIRO
<b>7</b>	CLUBE ATLÉTICO PARANAENSE
<b>8</b>	CLUBE DE REGATAS DO FLAMENGO
<b>9</b>	CRUZEIRO ESPORTE CLUBE
<b>10</b>	ESPORTE CLUBE BAHIA
<b>11</b>	ESPORTE CLUBE VITÓRIA
<b>12</b>	FLUMINENSE FOOTBALL CLUB
<b>13</b>	GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE
<b>14</b>	PARANÁ CLUBE
<b>15</b>	SANTOS FUTEBOL CLUBE
<b>16</b>	SÃO PAULO FUTEBOL CLUBE
<b>17</b>	SOCIEDADE ESPORTIVA PALMEIRAS
<b>18</b>	SPORT CLUB CORINTHIANS PAULISTA
<b>19</b>	SPORT CLUB DO RECIFE
<b>20</b>	SPORT CLUB INTERNACIONAL

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.

A pesquisa inicialmente teve a intenção de obter respostas quanto da atitude tomada pela administração frente as ressalvas dos relatórios por meio da elaboração e envio de um questionário, o mesmo continha questionamentos voltados a administração no que tange as recomendações e ressalvas do relatório, foi enviado aos 20 clubes, porém obteve-se resposta apenas da Associação Chapecoense de Futebol e do Esporte Clube Bahia. A dificuldade na obtenção de respostas pode ser explicada pelo fato de que os responsáveis pela administração dos clubes de futebol possuem uma dinâmica rotina de trabalho, não despendendo de tempo

para o fornecimento das respostas solicitadas. Outra justificativa foi que os clubes recebem por dia diversas pesquisas e não são capazes de responder a todas. Pela falta de retorno a pesquisa teve de ser revisada e os objetivos modificados.

### 3.1 QUANTO AO MÉTODO DE ABORDAGEM

Visando ao alcance do objetivo geral da pesquisa, “analisar o conteúdo dos relatórios de auditoria emitidos pelos auditores independentes realizados nos clubes de futebol do Brasil da Série A relativos aos exercícios 2016 e 2017”, utilizou-se o método de abordagem dedutivo. Nesse método não se produzem novos conhecimentos, suas conclusões são tiradas com base nos conhecimentos já existentes e que estavam implícitos. Segundo Walliman (2011, p. 18), “o raciocínio dedutivo começa com afirmações gerais (premissas) e, por meio de argumento lógico, chega a uma conclusão específica.”.

### 3.2 QUANTO AOS OBJETIVOS

Este estudo constitui-se de uma pesquisa descritiva quanto aos seus objetivos, pois se propõe a descrever e analisar as características presentes nos relatórios dos auditores independentes dos clubes brasileiros, fazendo a interpretação dos dados sem modifica-los. De acordo com Gil (2017, p. 26),

As pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis. São em grande número as pesquisas que podem ser classificadas como descritivas e a maioria das que são realizadas com objetivos profissionais provavelmente se enquadra nesta categoria.

Dessa maneira, buscou-se a descrição do conteúdo dos relatórios dos auditores independentes especialmente quanto as ressalvas presentes nos relatórios dos clubes de futebol participantes do campeonato brasileiro da Série A de 2018, relacionando os dados do ano de 2016 com o ano de 2017.

### 3.3 QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA

Quanto a abordagem do problema o estudo caracteriza-se em qualitativa, pois está focada no caráter subjetivo do objeto analisado, estudando as suas particularidades. O

interesse real do estudo foi verificar a importância dada aos relatórios dos auditores independentes pelos clubes brasileiros de futebol.

Beuren (2013, p. 92), expõe que,

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.

O estudo buscou em seu objetivo analisar o conteúdo dos relatórios de auditoria emitidos pelos auditores independentes realizados nos clubes de futebol do Brasil da Série A, relativos aos exercícios 2016 e 2017.

### 3.4 QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

Quanto aos procedimentos técnicos, pode ser caracterizada como documental, já que serão analisados documentos específicos emitidos pelos clubes brasileiros de futebol.

Segundo Gil (2017, p. 28),

A pesquisa documental vale-se de toda sorte de documentos, elaborados com finalidades diversas, tais como assentamento, autorização, comunicação etc. Mas há fontes que ora são consideradas bibliográficas, ora documentais. Por exemplo, relatos de pesquisas, relatórios e boletins e jornais de empresas, atos jurídicos, compilações estatísticas etc. Assim, recomenda-se que seja considerada fonte documental quando o material consultado é interno à organização, e fonte bibliográfica quando for obtido em bibliotecas ou bases de dados.

Portanto, como o estudo utilizou-se dos relatórios dos auditores independentes, que é um documento interno à organização tratamos como fonte documental.

#### 3.4.1 Obtenção de dados

Os dados contidos nesta pesquisa são dos clubes participantes da Série A no ano de 2018, com a análise dos relatórios emitidos pelos auditores independentes relativos a 2016 e 2017 e também por pareceres do conselho fiscal de alguns clubes, a obtenção desses dados se deu através dos sites eletrônicos próprios de cada um dos 20 clubes, quais sejam América MG, Atlético MG, Atlético PR, Bahia, Botafogo, Ceará, Chapecoense, Corinthians, Cruzeiro, Flamengo, Fluminense, Grêmio, Internacional, Palmeiras, Paraná, Santos, São Paulo, Sport,

Vasco e Vitória, já que os mesmos são obrigados por lei a publicar os relatórios dos auditores independentes até o último dia útil do mês de abril do ano subsequente.

De acordo com Stake (2011, p. 30), “a observação, a entrevista e a análise dos materiais (inclusive de documentos) são os métodos de pesquisa qualitativa mais comuns.” Sendo assim, o tratamento dos dados acontece através da observação e análise das informações que constam nos relatórios dos auditores independentes nos anos de 2016 e 2017.

A demonstração dos resultados foi de forma individual, descrevendo as ressalvas, ênfases e outros assuntos presentes no relatório de cada clube de futebol e analisando se estes se repetem nos dois anos.

#### 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O presente capítulo visa apresentar os resultados e discussões acerca do conteúdo pesquisado, buscando responder aos objetivos específicos de analisar o conteúdo dos relatórios dos auditores independentes de cada um dos clubes participantes; estruturar o conteúdo abordado em cada relatório de auditoria e analisar as medidas e atitudes tomadas pela alta administração dos clubes para encaminhar as questões apresentadas pelos relatórios de auditoria.

O trabalho tomou por base a análise dos relatórios dos auditores independentes dos 20 (vinte) clubes de futebol pertencentes a Série A do Campeonato Brasileiro de 2018, relativos as demonstrações contábeis encerradas nos anos de 2016 e 2017, com suas respectivas particularidades. Foram elaborados questionários e enviados para cada um dos 20 clubes da série A analisados nesta pesquisa, para haver uma melhor compreensão da utilização do relatório de auditoria por parte da administração do clube e seus contadores responsáveis, assim haveria um melhor julgamento da utilização dos mesmos, porém foram obtidas duas respostas, sendo que destes dois retornos foram de clubes que não obtiveram ressalvas em nenhum dos anos analisados.

Na análise dos relatórios dos auditores independentes foram considerados, o objeto de estudo, o tipo de opinião dos auditores contemplando as ressalvas apresentadas, os parágrafos de ênfase, a abordagem de outros assuntos, se as empresas que realizaram auditoria nos clubes em 2016 permaneceram as mesmas em 2017. Simultaneamente, foram analisados se os tipos de opinião e ressalvas apresentadas em 2016 se repetem nos relatórios de 2017.

Segue abaixo o Quadro 2 com todos os clubes participantes da pesquisa, bem como suas datas de fundação e cidades onde se localizam.

Quadro 2 – Data de fundação dos clubes e suas respectivas cidades

(continua)

<b>CLUBE</b>	<b>DATA DE FUNDAÇÃO</b>	<b>CIDADE</b>
América Futebol Clube	30 de abril de 1912	Belo Horizonte/MG
Associação Chapecoense de Futebol	10 de maio de 1973	Chapecó/SC
Botafogo de Futebol e Regatas	8 de dezembro de 1942	Rio de Janeiro/RJ
Ceará Sporting Club	2 de junho de 1914	Fortaleza/CE

(conclusão)

<b>CLUBE</b>	<b>DATA DE FUNDAÇÃO</b>	<b>CIDADE</b>
Club de Regatas Vasco da Gama	21 de agosto de 1898	Rio de Janeiro/RJ
Clube Atlético Mineiro	25 de março de 1908	Belo Horizonte/MG
Clube Atlético Paranaense	26 de março de 1924	Curitiba/PR
Clube de Regatas do Flamengo	17 de novembro de 1895	Rio de Janeiro/RJ
Cruzeiro Esporte Clube	2 de janeiro de 1921	Belo Horizonte/MG
Esporte Clube Bahia	1º de janeiro de 1931	Salvador/BA
Esporte Clube Vitória	13 de maio de 1899	Salvador/BA
Fluminense Football Club	21 de julho de 1902	Rio de Janeiro/RJ
Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense	15 de setembro de 1903	Porto Alegre/RS
Paraná Clube	19 de dezembro de 1989	Curitiba/PR
Santos Futebol Clube	14 de abril de 1912	Santos/SP
São Paulo Futebol Clube	25 de janeiro de 1930	São Paulo/SP
Sociedade Esportiva Palmeiras	26 de agosto de 1914	São Paulo/SP
Sport Club Corinthians Paulista	1º de setembro de 1910	São Paulo/SP
Sport Club do Recife	13 de maio de 1905	Recife/PE
Sport Club Internacional	4 de abril de 1909	Porto Alegre/RS

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.

#### 4.1 CLUBES DE FUTEBOL OBJETOS DA PESQUISA COM RESSALVAS

A partir da análise dos relatórios dos auditores independentes identificou-se que em 2016, 40% dos clubes de futebol apresentaram ressalvas em seus relatórios. Já em 2017 esse percentual passou a ser de 25%.

Dos 20 (vinte) clubes participantes, 8 (oito) apresentaram relatórios com opiniões modificadas e ressalvas no ano de 2016, foram eles: Botafogo, Grêmio, Internacional, Paraná, Santos, Sport, Vasco e Vitória. No quadro 3 estão listados com a respectiva quantidade de ressalvas por clube.

Quadro 3 – Quantidade de ressalvas por clube no ano de 2016

Clube	Quantidade de ressalvas
Botafogo	1
Grêmio	3
Internacional	1
Paraná	4
Santos	1
Sport	4
Vasco	2
Vitória	7

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.

O restante dos clubes analisados, América MG, Atlético MG, Atlético PR, Bahia, Ceará, Chapecoense, Corinthians, Cruzeiro, Flamengo, Fluminense, Palmeiras, São Paulo não apresentaram em seus relatórios de auditoria ressalvas no ano de 2016.

No que se refere as ressalvas apresentadas no exercício de 2017, dos 20 (vinte) clubes participantes, 5 (cinco) apresentaram relatórios com opiniões modificadas e ressalvadas no ano de 2017, foram eles: Paraná, Santos, Sport, Vasco e Vitória.

Os dados acima descritos correspondem ao ano de 2017, exercício 2016, e como esta pesquisa busca saber se as ressalvas se repetem ano após ano, vamos agora apresentar os dados referentes ao ano de 2018, pertencentes ao exercício 2017. No quadro 4 estão listados com a respectiva quantidade de ressalvas por clube.

Quadro 4 – Quantidade de ressalvas por clube no ano de 2017

Clube	Quantidade de ressalvas
Paraná	3
Santos	3
Sport	1
Vasco	5
Vitória	4

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.

Como pode ser observado os clubes Santos, Sport, Clube de Regatas Vasco da Gama e Vitória trouxeram ressalvas nos relatórios nos dois anos analisados, 2016 e 2017. Já os clubes Botafogo, Grêmio, Internacional que tiveram ressalvas no ano de 2016 não tiveram repetidos em seus relatórios as ressalvas no ano de 2017.

Os clubes América MG, Atlético MG, Atlético PR, Bahia, Botafogo, Ceará, Chapecoense, Corinthians, Cruzeiro, Flamengo, Fluminense, Palmeiras, São Paulo não apresentaram ressalvas em nenhum dos dois anos analisados.

Ao analisar percentualmente os clubes que apresentaram ressalvas no relatório dos auditores independentes, percebe-se que houve uma diminuição, de 40% em 2016 para 25% no ano de 2017, considerando os clubes que apresentaram ressalvas em seus relatórios de auditoria.

As ressalvas em questão, apresentadas nos relatórios dos auditores independentes, tanto de 2016, como de 2017 serão dispostas mais a frente.

#### 4.2 EMPRESAS QUE AUDITARAM OS CLUBES DE FUTEBOL DA SÉRIE A 2018

A identificação das empresas que prestaram serviços de auditoria para os clubes de futebol, realizando o trabalho de auditoria, é um ponto importante para a comparação dos relatórios de auditoria dos períodos analisados. Pode-se ressaltar que a mudança de empresa de auditoria não necessariamente pode ser por vontade dos dirigentes, mas também por força do art. 31 da Instrução 308 da CVM,

O Auditor Independente - Pessoa Física e o Auditor Independente - Pessoa Jurídica não podem prestar serviços para um mesmo cliente, por prazo superior a cinco anos consecutivos, contados a partir da data desta Instrução, exigindo-se um intervalo mínimo de três anos para a sua recontração.

Por conta da importância de comparativo entre os dois anos, serão apresentados no quadro número 3 a relação dos clubes com a indicação da empresa que emitiu o relatório de auditoria dos clubes de futebol estudados, comparando quais mudaram de empresa de auditoria nos anos comparados.

Quadro 5 – Relação Clubes de Futebol e Empresas de Auditoria

(continua)

<b>Clubes</b>	<b>Empresa 2016</b>	<b>Empresa 2017</b>	<b>Houve mudança</b>
América MG	Ovalle Leão Auditoria e Consultoria	Ovalle Leão Auditoria e Consultoria	Não
Atlético MG	SOLTZ, MATTOSO & MENDES Auditores Independentes	SOLTZ, MATTOSO & MENDES Auditores Independentes	Não
Atlético PR	BDO RCS Auditores Independentes	BDO RCS Auditores Independentes	Não
Bahia	Performance Auditoria e Consultoria Empresarial S/S	BDO RCS Auditores Associados Ltda	Sim
Botafogo	Grant Thornton Auditores Independentes	BDO RCS Auditores Independentes SS	Sim
Ceará	Contaúd Auditoria e Consultoria Contabil S/S Ltda	Contaúd Auditoria e Consultoria Contabil S/S Ltda	Não
Chapecoense	Guimaraes Gonçalves Auditoria e Consultoria Empresarial SS	Guimaraes Gonçalves Auditoria e Consultoria Empresarial SS	Não
Corinthians	Parker Randall Brasil	Parker Randall Brasil	Não
Cruzeiro	Dênio de Oliveira Lima e Mário Tércio Giori Guimarães	Dênio de Oliveira Lima e Frederico Yuri Abreu Mendes	Sim
Flamengo	Mazars Auditores Independentes	Mazars Auditores Independentes	Não
Fluminense	Grant Thornton Auditores Independentes	Grant Thornton Auditores Independentes -	-
Grêmio	Rokembach+Lahm, Villanova, Gais & Cia. Auditores	Rokembach + Lahm, Villanova & Cia. Auditores	Não
Internacional	SAWERYN & Associados S/S, Auditores Independentes	BDO RCS Auditores Independentes SS	Sim
Palmeiras	GF Auditores Independentes	GF Auditores Independentes	Não
Paraná	Muller e Prei Auditores Independentes S/S	Muller e Prei Auditores Independentes S/S	Não
Santos	MACSO Legate Auditores Independentes	MACSO Legate Auditores Independentes	Não

Quadro 5 – Relação Clubes de Futebol e Empresas de Auditoria

(conclusão)

<b>Clubes</b>	<b>Empresa 2016</b>	<b>Empresa 2017</b>	<b>Houve mudança</b>
São Paulo	C/C/A CONTINUITY AUDITORES INDEPENDENTES SS	RSM DO BRASIL CCA CONTINUITY AUDITORES INDEPENDENTES SS	Sim
Sport	BDO RCS Auditores Independentes SS	BDO RCS Auditores Independentes SS	Não
Vasco	ANEND- Auditores Independentes	BDO RCS Auditores Independentes SS	Sim
Vitória	SANTANA & SOUSA Auditores Independentes	SANTANA & SOUSA Auditores Independentes	Não

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.

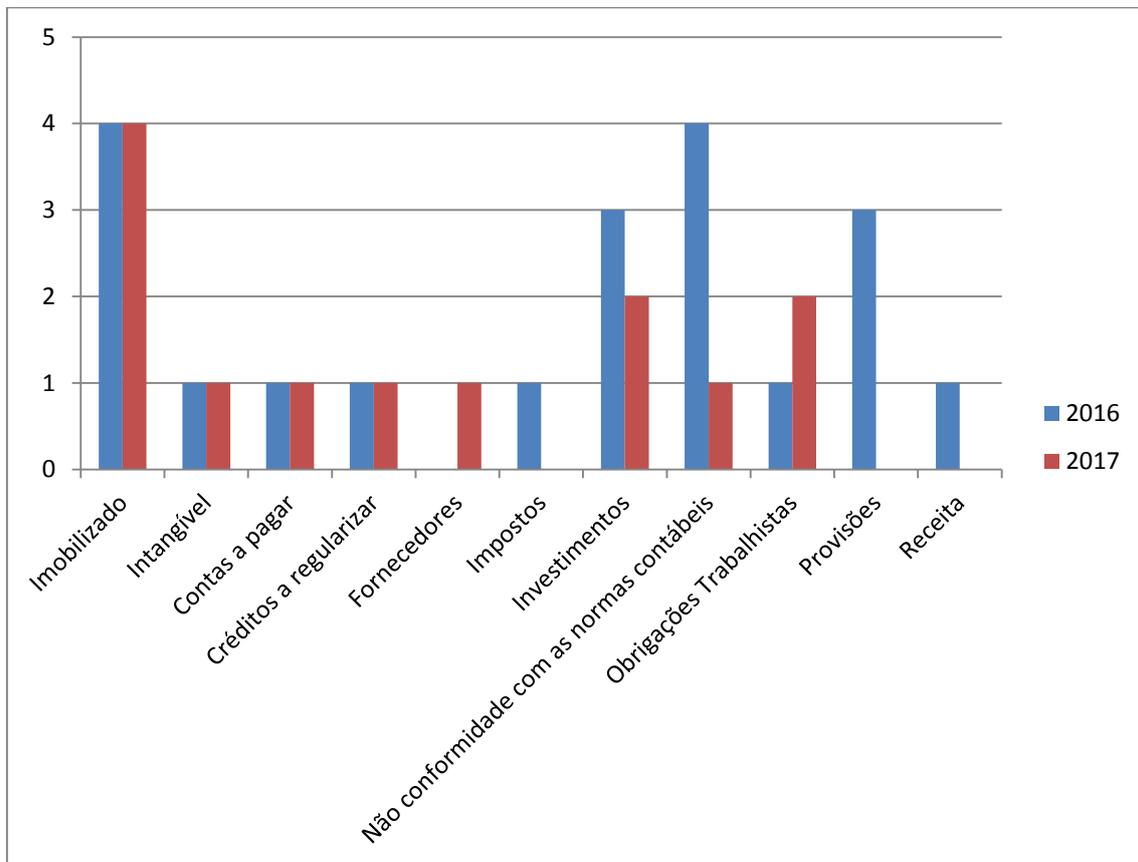
Da análise do Quadro 5 depreende-se os clubes Botafogo, Internacional e Vasco tiveram mudança de empresa de auditoria e apenas o Vasco obteve relatório com ressalvas nos dois anos. Os demais clubes que obtiveram ressalvas, Grêmio, Santos, Sport, Vitória e Paraná não variaram a empresa que auditou suas demonstrações contábeis.

#### 4.3 RESSALVAS ENCONTRADAS NOS RELATÓRIOS

A partir da leitura do conteúdo dos relatórios dos auditores independentes foi possível identificar os assuntos tratados nas ressalvas nos anos de 2016 e 2017.

Em geral os assuntos envolvem ativo imobilizado, intangível, contas a pagar, créditos a regularizar, fornecedores, impostos, investimento, não conformidade com as normas, obrigações, provisões e receita. Estão representados no Gráfico 1.

Gráfico 1 – Temas das ressalvas encontradas nos relatórios



Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.

Pode-se observar que as ressalvas sobre Imobilizado e Não conformidade com as normas contábeis foram as mais recorrentes no ano de 2016, sendo Imobilizado também mais recorrente em 2017.

Através do gráfico 1 nota-se que o Imobilizado foi assunto de 4 (quatro) relatórios tanto em 2016 como em 2017, já o intangível e os créditos a regularizar foram assunto apenas de 1 (um) relatório cada, em 2016, e 1 (um) relatório cada em 2017. Os fornecedores foi assunto tratado apenas em 2017, em 1 (um) relatório e os Impostos apenas em 2016, também em 1 (um) relatório. O tema Investimentos ocorreu em 3 (três) clubes em 2016, diminuindo para 2 (dois) em 2017. Já o tema Não conformidade com as normas contábeis ocorreram em 4 (quatro) relatórios no ano de 2016, diminuindo para apenas 1 (um) em 2017. As ressalvas sobre Obrigações Trabalhistas, que em 2016, estiveram em 1 (um) relatório, em 2017 apareceram em 2 (dois). As Provisões apareceram somente em 2016, num total de 3 (três) relatórios e as Receitas somente 1 (um) relatório em 2016, não sendo assunto tratado em 2017. No quadro abaixo é demonstrado a ocorrência das ressalvas por clubes:

Quadro 6 – Ressalvas por clubes

ASSUNTO DA RESSALVA	CLUBES	
	2016	2017
IMOBILIZADO	Botafogo, Paraná, Sport e Vitória	Paraná, Sport, Vasco e Vitória
INTANGÍVEL	Sport	Vasco
CONTAS A PAGAR	Santos	Santos
DÉBITOS E CRÉDITOS A REGULARIZAR	Vitória	Vitória
FORNECEDORES	-	Santos
IMPOSTOS	Internacional	-
INVESTIMENTOS	Grêmio, Paraná e Vitória	Paraná e Vitória
NÃO CONFORMIDADE COM AS NORMAS	Grêmio, Sport, Vitória e Vasco	Vitória
OBRIGAÇÕES	Paraná	Paraná e Santos
PROVISÕES	Vasco, Sport e Vitória	-
RECEITA	Grêmio	-

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018

A seguir são detalhadas as ressalvas por tema, evidenciando o que os auditores destacaram em seus relatórios, observando o que foi divulgado pelos clubes através das notas explicativas, pelos pareceres do conselho fiscal e também comparando as ressalvas de 2016 com as de 2017, evidenciando por clube se as mesmas se repetem.

#### 4.3.1 Ativo imobilizado

Os clubes que tiveram ressalvas por conta de procedimentos referentes ao ativo imobilizado podem ser visualizados no Quadro 7.

Quadro 7– Ressalvas de ativo imobilizado

Clube	Ano	Ressalvas
Botafogo	2016	- Depreciação dos ativos Imobilizados conforme taxas da Receita Federal; - Controle individualizado dos bens registrados no ativo imobilizado.
Paraná	2016 e 2017	- Depreciação dos ativos Imobilizados conforme taxas da Receita Federal; - Localização física dos bens do ativo imobilizado.
Sport	2016 e 2017	- Não apresentação composições individualizadas dos saldos das contas do ativo imobilizado, identificação dos bens, controles dos cálculos das depreciações e laudos de avaliação.
Vasco	2017	- Não apresentação composições individualizadas dos saldos das contas do ativo imobilizado, identificação dos bens, controles dos cálculos das depreciações e laudos de avaliação.
Vitória	2016 e 2017	- Falta de um sistema de controle gerencial do ativo imobilizado com o sistema contábil, que permita o adequado controle físico individualizado e financeiro dos bens.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2018.

Quanto aos bens do ativo imobilizado eles sofrem depreciação, salvo bens que aumentam seu valor conforme o passar do tempo como terreno e obras de arte. Alguns clubes não depreciam os bens pela vida útil, ou seja, não levaram em consideração fatores como deterioração, desgaste natural, obsolescência, novas tecnologias, assim como determina o CPC 27 “Os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observado a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativas de sua vida útil econômica.”

Alguns clubes obtiveram ressalva por utilizarem o método de depreciação com base nas taxas fiscais aprovado pela Receita Federal do Brasil. A partir do momento que a empresa deixa de depreciar pela vida útil conforme a CPC 27, ela deixa de considerar o tempo pelo qual ela espera que esse bem gere benefícios econômicos futuros, que é uma das características fundamentais do ativo.

De acordo com o relatório dos auditores o clube Botafogo deprecia seus bens do ativo imobilizado de acordo com a tabela da Receita Federal, mas na nota explicativa n° 2.9 o clube profere “O imobilizado é mensurado pelo custo histórico, menos a depreciação acumulada calculada pelo método linear na nota explicativa n° 10”.

Conforme as notas explicativas do clube ele estaria registrando a depreciação conforme demanda o CPC 27, “Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para apropriar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método da linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas”, sendo assim há aí uma divergência entre o que a empresa afirma que está adotando e o que os auditores afirmam ter encontrado.

O clube Paraná vem depreciando seus bens do ativo imobilizado, com exceção dos imóveis, conforme a tabela da Receita Federal, os quais deveriam ser depreciados segundo a NBC TG 1000 “[...] Os possíveis métodos de depreciação incluem o método da linha reta, o método dos saldos decrescentes e método baseado no uso, tal como o método das unidades produzidas.” Esta ressalva já havia sido feita pelos auditores no ano de 2016, e em 2017 o clube continuou repetindo o mesmo erro.

De acordo com o relatório de auditoria relativo ao clube Sport, os bens descritos no imobilizado e posteriormente apresentado nota explicativa n° 7, com o devido cálculo de depreciação pelo método linear, porém não são apresentados de forma individualizado, e em nenhum momento foi apresentado o controle individualizado dos bens para os auditores. Seguindo nessa mesma linha em 2017 o clube Vasco, também não apresentou aos auditores as contas apresentadas na nota explicativa n° 8 quais são terrenos, obras em andamento, comodato ônibus VW, imóveis e benfeitorias, móveis e utensílios, veículos e embarcações, máquinas e equipamentos e equipamentos de informática, de forma individualizada.

Segundo o relatório dos auditores o clube Vitória não possui sistema de controle gerencial do Ativo Imobilizado integrado com o sistema contábil, que permita o adequado controle físico individualizado e financeiro dos bens integrantes do Ativo Imobilizado, portanto eles não puderam concluir sobre a adequação do saldo contábil do custo deste ativo imobilizado e os respectivos saldos de depreciações acumuladas, sendo assim eles

recomendaram que houvesse esse controle no ano relatório de 2016, mesmo assim a mesma ressalva se repetiu no ano de 2017.

#### 4.3.2 Ativo Intangível

No que se refere ao Ativo Intangível, apenas dois clubes apresentaram ressalvas com este assunto, sendo um em 2016 e outro em 2017, conforme segue no quadro abaixo:

Quadro 8 – Ressalva de Ativo intangível

Clube	Ano	Ressalvas
Sport	2016	- Controle não individualizado dos atletas em formação.
Vasco	2017	- Adequação dos controles elaborados para os rateios dos gastos direta e indiretamente relacionados ao custo de formação de atletas e direitos de imagem.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.

O clube Sport no ano de 2016 apresentou uma ressalva que não está ligada a divulgação das demonstrações contábeis, tão pouco a algum erro cometido pelo clube, mas sim pela não apresentação do controle individualizado dos atletas em formação aos auditores para os mesmos poderem avaliar a adequação do saldo apresentado ou a existência de itens ou saldos que eventualmente não tenham sido registrados e/ou divulgados nas demonstrações contábeis, pois assim eles teriam a plena certeza de o que foi apresentado nas demonstrações estavam refletindo a real situação desta conta. Contudo a ressalva somente foi apontada no ano de 2016, não sendo repetida no ano de 2017, demonstrando que a administração tomou providências quanto a esta ressalva.

O clube Vasco registrou em 2017 os custos de formação dos atletas e direitos de imagem de forma correta pela ITG 2003 - Entidade Desportiva Profissional, porém os auditores ficaram inseguros quanto aos controles elaborados para os rateios dos gastos direta e indiretamente relacionados à base, e também por não receberem todos os contratos que

compõe os direitos de imagem dos atletas profissionais, assim não tendo como concluir se o saldo apresentado balanço patrimonial no ativo intangível corresponde aos fatos.

#### 4.3.3 Contas a pagar

Apenas um clube teve ressalvas por conta de procedimentos operacionais adotados em suas contas a pagar, conforme resumido no Quadro 9.

Quadro 9 – Ressalvas de Contas a pagar

Clube	Ano	Ressalvas
Santos	2016 e 2017	- Falta de respostas sobre contas a pagar para terceiros.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.

#### 4.3.4 Débitos e créditos a regularizar

O Esporte Clube Vitória foi o único clube a apresentar ressalva sobre Débitos e Créditos a Regularizar em seu relatório, cujo assunto foi tratado em 2016 e 2017, conforme exposto no Quadro 10.

Quadro 10 – Ressalvas de Débitos e Créditos a regularizar

(continua)

Clube	Ano	Ressalvas
Vitória	2016	- Apresentação de valores nas contas do ativo circulante de "valores a classificar" e no passivo circulante de "valores não classificados", até o final dos trabalhos de auditoria não conciliadas.

(conclusão)

Vitória	2017	- Apresentação de valores na rubrica "Partes Relacionadas", relativa a desembolsos financeiros para pagamento de despesas da sua subsidiária Integral Vitória S/A.
---------	------	--

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.

No ano de 2016 o clube Vitória apresentou a ressalva relacionada a contas genéricas em seu ativo circulante, na rubrica "Valores a classificar" e em seu passivo circulante "valores não identificados", a qual é proveniente de pendências bancárias ainda não regularizadas na contabilidade nas devidas contas contábeis sejam patrimoniais ou de resultado, assim não identificando claramente a que operações elas pertencem, e até o final dos exames dos auditores encontravam-se em fase de conciliação, assim os mesmos não puderam formar uma opinião quanto a correta classificação dos valores que estavam nas contas citadas, esta ressalva não se repetiu no ano seguinte, portanto o clube tomou iniciativas quanto a essa ressalva.

No ano de 2017 o clube Vitória apresentou uma nova ressalva, relacionada a "partes relacionadas" que está ligada a desembolsos financeiros por parte do Esporte Clube Vitória, destinados a pagamentos de despesas administrativas e tributárias da sua subsidiária Integral denominada Vitória S/A, porém não foram apresentadas as Demonstrações Financeiras auditadas do Vitória S/A em 31 de dezembro de 2017, e nem o contrato de mútuo financeiro, instrumento jurídico que comprova a natureza da operação, e que determina a correta classificação no Balanço Patrimonial do clube Vitória.

#### **4.3.5 Fornecedores**

Um único clube apresentou ressalva dessa natureza, como segue no Quadro 11.

Quadro 11 – Ressalva de fornecedores

Clube	Ano	Ressalvas
Santos	2017	- Falta de documentação suporte a prestação de serviços da empresa <i>Quantum Solutions Limited</i> para o clube.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.

A empresa *Quantum Solutions Limited* prestou serviço de Intermediação para o clube Santos no ano de 2017, para o recebimento de solidariedade pelo clube, por ser formador do atleta Neymar da Silva Santos Jr, na negociação do jogador pelos clubes FC. Barcelona e o Paris Saint-Germain Football Club-PSG, porém desta transação não foram encontradas documentações suporte para comprovar a devida dívida do clube com a intermediadora, assim os auditores não puderam atestar a efetiva prestação do serviço que aparece nas demonstrações do clube, no saldo de fornecedores, aparecendo no relatório dos auditores como ressalva. Não é possível identificar se esta ressalva foi resolvida, pois aparece somente no ano de 2017.

#### 4.3.6 Impostos

Apenas o Internacional teve ressalva em seu relatório de auditoria com o tema Impostos e apenas no ano de 2016, conforme apresentado no Quadro 12.

Quadro 12 – Ressalva de Impostos

Clube	Ano	Ressalvas
Internacional	2016	- Falta de controle auxiliar do grupo de contas de “impostos e contribuições a recolher”.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.

O clube Internacional não apresentou no ano de 2016 um controle auxiliar, para os passivos apresentados no balanço patrimonial como “impostos e contribuições a recolher”,

assim não tendo um suporte para o saldo contábil presentes nessas contas, dessa forma os auditores não puderam concluir sobre a adequação do saldo naquela data, mas pelo que se pode analisar de um ano para o outro, não houve ressalvas no parecer de 2017, diante da inexistência da ressalva em 2017 é possível que a diretoria do clube Internacional tenha levado em conta a ressalva, e assim provavelmente passou a elaborar um controle auxiliar das contas citadas.

#### 4.3.7 Investimentos

Sobre os Investimentos, 3 (três) clubes tiveram em seus relatórios dos auditores independentes ressalvas tratando deste assunto em 2016 e 2 (dois) em 2017. Segue no Quadro 13 a especificação dessas ressalvas.

Quadro 13 – Ressalva de Investimentos

Clube	Ano	Ressalvas
Grêmio	2016	- As contas da Grêmio Empreendimentos não foram analisadas por auditores externos independentes;
Paraná	2016	- Incerteza relevante ligada a controladora e consolidado.
Paraná	2016 e 2017	- Dúvidas quanto à manutenção da continuidade normal das atividades operacionais do clube e conseqüentemente, a recuperabilidade financeira dos investimentos realizados pelo Clube na companhia aberta Atletas Brasileiros S.A. - Não foram consolidadas as demonstrações financeiras da controlada no exercício findo em 31 de dezembro de 2017.
Vitória	2016 e 2017	- A subsidiária Integral Vitória S/A não foi examinada por auditores independentes, assim podendo não haver o verdadeiro reflexo da mesma nas demonstrações do clube.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2018.

O clube Grêmio apresentou em 2016 a ressalva referente à sua controlada Grêmio Gestão e Administração Ltda, a qual não foi examinada por auditores independentes, assim os auditores não puderam determinar se havia necessidade de reconhecer eventuais ajustes nas demonstrações contábeis da mesma. Na própria divulgação das demonstrações contábeis e do relatório dos auditores de 2016 existe o parecer do conselho fiscal, o qual comenta as ressalvas apresentadas, apontando uma possível solução, como segue,

“Os outros dois pontos objeto de questionamento do auditor guardam pertinência com a Grêmio Empreendimentos, já que as contas desta sociedade controlada não foram analisadas por auditores externos independentes, e também não foram consolidadas no balanço do Grêmio Foot-ball Porto Alegrense. A este respeito, permanece a recomendação do Conselho Fiscal para que esta empresa seja dissolvida assim que o clube verificar condições administrativas para tanto.”

Como pode-se observar o clube Grêmio não recebeu ressalvas no relatório de 2017, portanto pode-se inferir que a administração do clube utilizou-se das ressalvas apresentadas e das recomendações do conselho fiscal para deixar suas demonstrações de acordo com as leis e normas.

O clube Paraná é acionista controlador da companhia aberta Atletas Brasileiros S.A., na qual o clube tem um investimento de 41 milhões, em 2016 foi elaborado as demonstrações consolidadas, e há uma nota explicativa, a nota explicativa número 10, que discorre:

“os recursos financeiros enviados à controlada Atletas Brasileiros S.A. não vem sendo atualizados. Veem sendo realizadas operações de captação de recursos mediante empréstimos obtidos junto aos associados do clube, os quais vêm sendo atualizados segundo a taxa de 1% a 1,4% a. m. A totalidade dos recursos relativos a essas operações estão sendo utilizados nas atividades operacionais do clube e da controlada.”

Como se pode observar na citação acima o clube efetuando empréstimos para sua controlada, e para si mesmo, ou seja, eles estão com dificuldades de se manter sozinhas, podendo ser isso um dos motivos da incerteza quanto a manutenção da continuidade normal das atividades operacionais do clube e conseqüentemente, a Recuperabilidade financeira dos investimentos realizados pelo clube na mesma, e, além disso, o clube vem apresentando déficit nos últimos anos.

Já no ano de 2017 o clube Paraná apresentou como ressalva discorrendo que não foram consolidadas as demonstrações financeiras da controlada no exercício.

Outra parte da mesma ressalva ligada a controlada Atletas Brasileiros S/A, é o objeto dessa empresa, que como podemos observas no seu site é,

A Companhia tem por objeto social:

- I - compra e venda de direitos econômicos de jogadores de futebol;
- II - organização e administração de investimentos de terceiros em ativos futebolísticos;
- III - representação de atletas em associação com agentes credenciados pela FIFA;
- IV - administração de carreiras de jogadores de futebol e outros atletas brasileiros;
- V - administração de centros de treinamento; e
- VI - criação e/ou administração de clubes de futebol.

Como citado um dos objetos da companhia é a compra e venda de direito econômicos de jogares de futebol e como citado pelos auditores segundo dispõe a Circular n 1.464, de 22 de dezembro de 2014, da FIFA, que há o impedimento da propriedade de terceiros dos direitos econômicos dos jogadores, que é a atividade principal e operacional da companhia Atletas Brasileiros S/A. Portanto essa companhia não poderia desempenhar essa função no clube Paraná.

A ressalva referente a investimento do clube Vitória se deve ao fato do clube ter em seu ativo circulante saldo remanescente de exercícios anteriores na rubrica Vitoria S/A, sua controlada e subsidiária integral, ou seja, a Vitória S/A tem o clube Vitória como único acionista, a ressalva se repetiu nos dois anos analisados pelo fato de a subsidiária integral não ter sido auditada nos dois anos. Como esta ressalva se repete em 2017 pode-se inferir que supostamente a administração não tomou as devidas providências para solucioná-la.

#### 4.3.8 Não conformidade com normas contábeis

No que se refere ao assunto abordado de não conformidade com as normas contábeis, 4 (quatro) clubes apresentaram ressalvas em seus relatórios de auditoria em 2016 e 1 (um) em 2017, conforme exposto no Quadro 14.

Quadro 14 – Ressalva de não conformidade com normas contábeis

(continua)

Clube	Ano	Ressalvas
Grêmio	2016	- As contas da Grêmio Empreendimentos não foram consolidadas no balanço do Grêmio Foot-ball Porto Alegre.

(conclusão)

Clube	Ano	Ressalvas
Sport	2016	- O Clube não está adotando integralmente as normas contábeis ITG 2002- Entidades sem fins lucrativos, e ITG 2003 – Dos aspectos contábeis específicos para entidades desportivas profissionais.
Vitória	2016	- Não contabilização integralmente dos custos com formação de atletas conforme determinado pela Resolução nº 1.429/2013 do Conselho Federal, tomando por base o período de vigência do contrato.
Vitória	2016 e 2017	- Falta da realização de estudos de recuperabilidade para os ativos imobilizado e intangível, conforme Pronunciamento Técnico 1(R1) emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade conforme Resolução CFC nº 1.292.
Vasco	2016	- Falta de reconciliação e composição dos valores e de prováveis ajustes contábeis nas contas "Ativo Imobilizado", "Depreciação Acumulada", "Intangível".

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.

A ressalva constante no relatório do Grêmio Foot-Ball Porto Alegre relata que o clube não divulgou as demonstrações contábeis consolidadas em conjunto ou separadamente às demonstrações individuais no ano de 2016, conforme estabelecido pela NBC TG 36, que exige que a entidade que controle uma ou mais entidades apresente as demonstrações consolidadas. Segundo o Parecer do Conselho Fiscal, “A este respeito, permanece a recomendação do Conselho Fiscal para que esta empresa seja dissolvida assim que o clube verificar condições administrativas para tanto.”.

Em concordância com o divulgado pelo Conselho em 2016, as notas explicativas referentes às demonstrações contábeis de 2017 trouxeram o seguinte:

Clube é cotista controlador da Grêmio Gestão e Participação Ltda, CNPJ 12.747.908/0001-42 com sede nesta Capital, criada em 2010, com a finalidade específica de acompanhar e fiscalizar a construção da Arena do Grêmio realizada pela OAS S.A. e concluída em dezembro de 2012, quando encerrou suas atividades, mantendo-se inativa desde então. Em razão de seu balanço zerado não há reflexos a serem apresentados de forma consolidada nas demonstrações financeiras do Grêmio FBPA.

Não foi identificado ressalva no relatório por parte dos auditores independentes no relatório de 2017 já que esta questão foi solucionada pelo clube e apresentada em suas notas explicativas. Pode-se observar a devida atenção dada ao relatório dos auditores externos por parte do Grêmio Foot-ball Porto Alegrense, que procurou resolver as questões apresentadas.

Segundo o relatório dos auditores independentes emitido em 2017, sobre as demonstrações financeiras de 2016, o Sport Club do Recife não estava adotando integralmente as normas contábeis ITG 2002 - Entidades sem fins lucrativos - e ITG 2003 – Dos aspectos contábeis específicos para entidades desportivas profissionais. Apesar disto o clube divulgou em suas notas explicativas que suas demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, os pronunciamentos, as orientações e interpretações emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

A ITG 2002,

[...] estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas de entidade sem finalidade de lucros.

Já a ITG 2003,

[...] estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros contábeis e de estruturação das demonstrações contábeis das entidades de futebol profissional e demais entidades de práticas desportivas profissionais, e aplica-se também a outras que, direta ou indiretamente, estejam ligadas à exploração da atividade desportiva profissional e não profissional.

No relatório de 2017 não há qualquer ressalva sobre este assunto, podendo assim pressupor que o clube passou a obedecer integralmente às normas citadas pelos auditores independentes anteriormente.

No relatório dos auditores independentes referente a 2016 consta que o Esporte Clube Vitória não vinha registrando integralmente até 31 de dezembro de 2014, no ativo intangível, os custos com formação de atletas conforme determinado pela Resolução nº 1.429/2013 do CFC. Então em 2015, após a conciliação desta conta, o clube realizou ajustes líquidos contábeis para adequar o saldo do seu Ativo Intangível, aos critérios da legislação acima citada, e durante o exercício de 2016 a conciliação desta conta contábil, em detrimento a posição apresentada pelo setor operacional do clube responsável pelos atletas, foi integralmente finalizada. Porém, os auditores informam que o Vitória não amortiza os custos com formação de atletas registrados no ativo intangível, conforme determinado pela Resolução nº 1.429/2013, tomando por base o período de vigência do contrato e por isso não foi possível a eles opinar e verificar a respeito do saldo de R\$ 19.888 mil dos seus eventuais reflexos no resultado do exercício de 2016 e no patrimônio líquido em 31 de dezembro de 2016. A Resolução nº 1.429/2013 do CFC diz em seu item 7 que, “os direitos contratuais sobre atletas registrados no ativo intangível devem ser amortizados de acordo com o prazo do contrato.” No relatório referente as demonstrações contábeis de 2017, os auditores independentes não emitiram opinião com ressalva sobre este assunto, supondo assim que a administração tomou as devidas providências no atendimento ao cumprimento dessa determinação legal.

Conforme requerido pelo Pronunciamento Técnico 1(R1) emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade conforme Resolução CFC nº 1.292, “ a entidade deve avaliar, no mínimo ao fim de cada exercício social, se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização. Se houver alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo.” Segundo os auditores independentes tanto em 2016, quanto em 2017 o Vitória não elaborou estudos de Recuperabilidade dos Ativos e assim sendo, não foi possível avaliar através de procedimentos alternativos de auditoria, sobre possíveis efeitos no resultado do exercício.

Houve a ocorrência dessa ressalva nos dois últimos anos, e sobre esta o Conselho Fiscal publicou em seu relatório emitido em 2017 a seguinte explicação,

O ativo imobilizado constante no Balanço Patrimonial apontava R\$11.861.019 em 2016, apontando R\$13.168.049 em 2017. O Esporte Clube Vitória não possui sistema de controle gerencial do Ativo Imobilizado integrado com o sistema contábil, que permita o adequado controle físico individualizado e financeiro dos bens integrantes do Ativo Imobilizado, assim como sua localização individualizada. Considerando-se os atuais controles sobre os saldos do imobilizado, o Esporte Clube Vitória não realizou a avaliação que determina a redução dos ativos ao valor recuperável (impairment) que se refere a Resolução CFC nº 1.292 e tampouco revisou o tempo de vida útil econômica dos bens para apuração das taxas de depreciação. Também não foi possível a avaliação do saldo de exercícios anteriores, da reserva de reavaliação de ativos, registrada no patrimônio líquido, com saldo de R\$ 6.539 mil em 31 de dezembro de 2017.

O conselho fiscal ainda recomenda em seu parecer a resolução das demais falhas apontadas no relatório do auditor independente referente às demonstrações contábeis, demonstrando uma preocupação em solucionar as ressalvas apresentadas pelos auditores.

No relatório emitido em 2017, referente ao exercício de 2016 os auditores independentes trazem opinião modificada em relação as demonstrações contábeis do clube de Regatas Vasco da Gama, dizendo que não foi possível a aplicação de todos os testes e procedimentos de auditoria aplicáveis aos volumes de transações e em confronto de documentos comprobatórios no, "Ativo Imobilizado", Depreciação Acumulada" no montante "Intangível (Atletas Profissionais Contratados/ Custo), Amortizações de Atletas Profissionais", e Atletas em Formação Custo". E dessa forma não foi possível aos auditores validar a aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos, devido à falta de reconciliação e composição dos valores de prováveis ajustes contábeis necessários para regularização dos valores referentes as contas citadas anteriormente.

Em janeiro de 2018 uma nova gestão assumiu o Vasco da Gama, deixando claramente descrita na Carta da Administração que se deparou com um quadro difícil, com a existência de várias pendências financeiras por parte do clube e que por este motivo não puderam afirmar que a Demonstração contábil publicada estivesse completa. Dentre as várias medidas que a nova gestão diz ter tomado, uma delas foi a de contratar a BDO RCS Auditores Independentes, 5º maior empresa de auditoria do Brasil, para realizar a auditoria externa dos exercícios de 2017 e 2018. Dessa forma, em 30 de abril de 2018, a BDO emitiu o Relatório dos Auditores Independentes aos conselheiros e administradores do Vasco.

Diferente do Relatório do Vasco da Gama emitido no ano anterior, que apresentou opinião com ressalva, este foi emitido com abstenção de opinião. Os auditores explicam que a

contratação foi formalizada em 7 de março de 2018, começando os trabalhos em 22 de março de 2018 e devido ao reduzido tempo entre a expedição e recebimento das cartas de circularização pelos terceiros não obtiveram todas as respostas às confirmações até a emissão do relatório. Os auditores não tiveram acesso a todas as documentações necessárias para que pudessem fundamentar uma opinião sobre as demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 2017. Portanto, no que diz respeito a ressalva de 2016, que trazia a falta de reconciliação como tema não há opinião exposta no relatório emitido em 2018. Contudo, o fato da nova gestão ter contratado uma empresa de auditoria externa reconhecida e de qualidade demonstra a preocupação da administração em melhorar seus trabalhos através da opinião emitida pelos auditores independentes.

#### 4.3.9 Obrigações Trabalhistas

As ressalvas sobre Obrigações Trabalhistas foram assunto de 1 (um) relatório em 2016 e de 2 (dois) em 2017. No quadro 15 é demonstrado o assunto específico dessas ressalvas.

Quadro 15 – Ressalva de Obrigações Trabalhistas

Clube	Ano	Ressalvas
Paraná	2016 e 2017	- Não foram conciliados com os respectivos controles internos e subsidiários do Clube as conta de salários e ordenados a pagar, a conta de Acordos Trabalhistas e Cíveis e a conta Fornecedores.
Santos	2017	- Processos em andamento, os quais o clube está contestando.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.

#### 4.3.10 Provisões

Os relatórios dos auditores também apresentaram ressalvas no que diz respeito as provisões constituídas ou que deixaram de ser constituídas nas demonstrações contábeis dos clubes. As provisões podem ser visualizadas no Quadro 16.

Quadro 16 – Ressalva de provisões

Clube	Ano	Ressalvas
Vasco	2016	- Não constituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa.
Sport	2016	- Falta de respostas relativas a atual situação das contingências de natureza tributária e cível do clube.
Vitória	2016	- Falta de respostas quanto a existência ou não de contingências passivas e/ou ativas, acompanhadas das respectivas expectativas de sucesso em possíveis lides judiciais envolvendo o Esporte Clube Vitória.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.

No ano de 2016, o Club de Regatas Vasco da Gama divulgou em sua nota explicativa nº 3 o montante de Contas a Receber, num valor de R\$ 8.538 milhões, onde explica que o saldo desta conta representa créditos que o Clube mantém provenientes de adiantamentos concedidos, royalties, patrocínios firmados com parceiros e liberação de direitos federativos de atletas. Conforme exposto no quadro acima o clube não constituiu provisão para créditos de liquidação duvidosa no montante suficiente para futuras perdas, infringindo assim a NBC T.10.19.2.2 que diz: “As entidades sem finalidade de lucros devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas, com base em estimativas de seus prováveis valores de realização, e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.”.

Como já citado anteriormente o relatório referente ao exercício de 2017 foi apresentado com abstenção de opinião dos auditores externos. Portanto, no que diz respeito às provisões para créditos de liquidação duvidosa, não há opinião exposta no relatório emitido em 2018.

No relatório emitido em 2017, referente ao exercício findo em 2016, os auditores externos que examinaram as demonstrações contábeis do Sport Club do Recife, conforme mencionado no Quadro 12, não obtiveram a totalidade das respostas às cartas de confirmação enviadas aos assessores jurídicos do clube, relativo à atual situação das contingências de natureza tributária e cível e dessa forma não puderam realizar procedimentos alternativos de auditoria para avaliar a necessidade de constituição de provisões que eventualmente não

tenham sido registradas e/ou divulgadas. Já no relatório emitido em 2018, referente ao exercício de 2017, essa ressalva não se repete, podendo assim se supor que posteriormente a emissão do relatório anterior os auditores receberam as respostas necessárias para que pudessem avaliar a necessidade das provisões comentadas anteriormente, já que o relatório dos dois exercícios foi auditado pela mesma empresa de auditoria.

Semelhante à ressalva citada no parágrafo anterior, o relatório referente às demonstrações financeiras de 2016 do Esporte Clube Vitória, citou a falta de respostas das circularizações enviadas aos assessores jurídicos do clube, quanto a existência ou não de contingências passivas e/ou ativas. Como consequência, não foi possível aos auditores externos, nem por procedimentos alternativos de auditoria, nessas circunstâncias, formar uma opinião quanto à possíveis valores representativos de tais provisões. No ano de 2018, o relatório dos auditores referente ao exercício de 2017, não apresentou ressalva sobre este assunto, também permitindo supor que após a divulgação do relatório dos auditores independentes essas circularizações foram respondidas pelos assessores jurídicos do clube, solucionando a dúvida dos auditores sobre tais provisões. Dentro desta suposição podemos entender que a administração do Vitória deu importância ao relatório dos auditores no que diz respeito a esta questão.

#### 4.3.11 Receita

Apenas uma ressalva sobre Receita foi encontrada no relatório dos auditores independentes emitidos aos clubes de futebol e somente no ano de 2016, como é possível identificar no Quadro 17.

Quadro 17 – Ressalva de receita

Clube	Ano	Ressalvas
Grêmio	2016	- Contabilização das receitas do quadro social pelo regime de caixa.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2018.

O regime de competência é um princípio contábil que reconhece os efeitos financeiros das transações e eventos no período em que ocorrem, independentemente de terem sido

recebidos ou pagos. Diferente disto, no regime de caixa registra-se na escrituração contábil as receitas, despesas e custos somente quando estes são efetivamente recebidos ou pagos.

O Grêmio Foot-ball Porto Alegrense, utilizou-se do regime de caixa no ano de 2016, para reconhecer as receitas oriundas dos sócios. Por este motivo, os auditores independentes trazem no relatório essa ressalva, explicando que seu trabalho se limitou apenas aos valores recebidos pela Administração que estavam nos registros contábeis. Em seu Parecer, o Conselho Fiscal do clube comenta essa ressalva, dizendo que,

Neste ponto o Conselho Fiscal entende que a administração do Grêmio deve mensurar a diferença os efeitos entre o regime de caixa que adota e o regime de competência requerido pela auditoria, a fim de que, se demonstrada imaterial a diferença, tal ponto não venha mais a ser questionado. Qualquer alteração de procedimento contábil pode ter efeitos adversos na quantificação das receitas e na observância dos índices requeridos pelo PROFUT. Este Conselho Fiscal entende que a forma de contabilização das receitas oriundas de sócios é, atualmente, a única alternativa viável de execução deste procedimento - acatando, desta maneira, a forma de registro destas receitas. (Conselho Fiscal Grêmio Foot-ball Porto Alegrense, 2016.)

Dada esta explicação, os auditores independentes suprimiram esta ressalva do relatório referente ao exercício findo em 2017, no qual não constou nenhuma ressalva de qualquer outro assunto.

#### 4.4 DOS RESULTADOS E DISCUSSÕES

A partir da análise do conteúdo dos relatórios dos auditores independentes acerca das demonstrações contábeis dos clubes de futebol da Série A, participantes do Campeonato Brasileiro no ano de 2018, das demonstrações encerradas em 2016 e 2017, procurou-se averiguar se a administração procedeu ao encaminhamento das questões levantadas nas ressalvas. Essa análise foi o último objetivo específico proposto no presente trabalho.

A busca da resposta a esse objetivo inicialmente foi o encaminhamento de um questionário junto a administração dos clubes indagando pontualmente sobre os assuntos abordados nos relatórios de auditores independentes. Ocorre que apenas Associação Chapecoense de Futebol e o Esporte Clube Bahia retornaram o questionário.

O gestor da Chapecoense, o qual a identificação foi mantida em sigilo, em suas respostas relatou que o clube possui auditoria interna, prestada por um auditor independente e que a auditoria interna trabalha em conjunto com a auditoria externa com o objetivo de melhorar os objetivos individuais de cada uma. Quando questionado sobre o tempo de

vigência do contrato da empresa de auditoria independente que auditou as demonstrações contábeis do clube no ano de 2016, respondeu que o contrato foi apenas de um ano. O gestor ainda explanou que julga o controle interno do clube como eficiente e que em sua opinião a auditoria a qual o clube é submetido contribui para a eficiência do controle interno, pois está continuamente aprimorando os controles. Para o respondente a auditoria externa contribuiu para a melhoria dos processos operacionais do clube, através de relatórios de suporte a gestão com apontamentos de riscos e, conseqüentemente sugestões de melhorias. Por fim, para a pergunta que questionava se caso não fosse estabelecido por lei, o gestor contrataria uma empresa de auditoria externa, a resposta foi de que positiva, com a justificativa de que a auditoria externa proporciona maior assertividade, credibilidade e confiabilidade das ações da gestão.

O controlador do Bahia, também com identificação sigilosa, relatou que o clube não possui auditoria interna, mas possui controladoria e contabilidade, interdependentes e que há integração entre auditoria independente e controladoria. Sobre o tempo de vigência do contrato da empresa de auditoria independente que auditou as demonstrações contábeis do clube no ano de 2016, a resposta foi que é de quatro anos. Para o controlador o controle financeiro do clube é eficiente e a auditoria a qual o clube é submetido contribui para essa eficiência entregando relatório de pontos de atenção aos controles internos e discutindo os itens durante a auditoria. O respondente referiu que o relatório de pontos de atenção foi convertido em metas da controladoria e dessa forma a auditoria externa contribuiu para melhoria dos processos operacionais do clube. Por fim, se caso não fosse estabelecido por lei, o controlador disse que, ainda sim, contrataria uma empresa de auditoria externa.

Para avaliar os demais se tomou por base a comparação do conteúdo nos dois anos analisando, adotando a premissa de que se houve a repetição da ressalva nos dois anos a administração não tomou qualquer medida para sua solução. Ao contrário se no primeiro ano analisado existe a ressalva e no segundo ano analisando ela não consta mais é que a administração providenciou a sua adequação.

Também contribuíram com a análise de providências tomadas pela administração quando foi identificado o Parecer emitido pelo Conselho Fiscal dos clubes se manifestam sobre o relatório dos auditores independentes.

O Parecer do Conselho Fiscal, quando encontrado, foi identificado que o mesmo apresenta sugestões para a administração dos clubes, com o que pode ser mudado de acordo com o relatório dos auditores independentes.

Percebe-se dessa forma que os mesmos coadunam com o objetivo desta pesquisa, pois demonstram que de alguma forma os clubes usam os relatórios para tomarem medidas e ações a partir das questões abordadas pelos relatórios de auditores independentes.

O quadro a seguir sintetiza a quantidade de ressalvas recorrentes dos 8 (oito) clubes com ressalvas em seus relatórios de auditores independentes analisados nos anos 2016 e 2017.

Quadro 18 – Ressalvas recorrentes

(continua)

<b>Clubes com ressalvas nos relatórios de auditoria</b>	<b>Nº de ressalvas 2016</b>	<b>Nº de ressalvas 2017</b>	<b>Nº de ressalvas iguais em 2016 e 2017</b>
Botafogo	1	0	0
Grêmio	3	0	0
Internacional	1	0	0
Paraná	4	3	3
Santos	1	3	1
Sport	4	1	1
Vasco	2	5	0
Vitória	7	4	4

Fonte: Elaborado pelos autores, 2018.

Começando a análise das medidas pelo clube Botafogo, havia uma ressalva no ano de 2016, referente ao ativo imobilizado, na qual se encontrou uma divergência, pois quem elaborou a contabilidade considerou em suas notas explicativas que o imobilizado foi depreciado pelo método linear e os auditores ressaltaram de forma contrária dizendo que havia sido depreciado pelas taxas da Receita Federal. Segundo a nota explica 2.3, a depreciação continuou da mesma forma no ano de 2017 e o relatório, dessa vez veio sem ressalvas. O que se identificou nesse caso é que a empresa de auditoria foi mudada e Grant Thornton Auditores Independentes para a BDO RCS Auditores Independentes SS. Dessa forma neste clube não há como se inferir se houve as medidas tomadas pela administração, pois o que mudou foi a empresa de auditoria, trazendo um relatório sem ressalvas.

O clube Grêmio apresentou três ressalvas no ano de 2016 a primeira relacionada aos investimentos na Grêmio Empreendimentos empresa a qual não foi analisada por auditores

independentes, ressalva a qual o conselho fiscal recomendou aos administradores que a empresa em questão fosse dissolvida. A segunda ressalva refere-se também a Grêmios Empreendimentos por não ter sido consolidada as demonstrações conforme estabelecido pela NBC TG 36. Em 2017 a empresa já traz em suas notas explicativas que esta empresa se mantém inativa, e por essa razão seu balanço está zerado e, portanto não há o que refletir nas demonstrações financeiras. A última ressalva está ligada a contabilização das receitas do quadro social pelo regime de caixa, a qual o conselho fiscal observando o relatório dos auditores sugere que seja mensurado pelo regime de competência. Pelo que pode ser observado a administração do clube tomou as medidas cabíveis, pois no ano de 2017 o clube não apresentou ressalvas em seu relatório.

O clube Internacional apresentou somente uma ressalva em 2016, referente ao controle auxiliar de "impostos e contribuições a recolher", o qual a administração do clube deve ter tomado providências, pois em 2017 o clube teve um relatório sem ressalvas.

Diferentemente dos clubes analisados anteriormente, o clube Paraná obteve em 2016 e 2017 as mesmas ressalvas quanto a Depreciação dos ativos imobilizados conforme as taxas da Receita federal, quanto a incerteza relevante ligada a controladora e o consolidado, quanto as dúvidas quanto à manutenção da continuidade normal das atividades operacionais do clube e consequentemente, a Recuperabilidade financeira dos investimentos realizados pelo clube na companhia aberta Atletas Brasileiros S.A., e também quanto a não conciliação com os respectivos controles internos e subsidiários do clube as conta de salários e ordenados a pagar, a conta de Acordos Trabalhistas e Cíveis e a conta Fornecedores. Assim podendo se supor que a administração não tomou nenhuma providência quando a ressalva do relatório dos auditores independentes, pois as ressalvas se repetiram.

Em 2016 o clube Santos apresentou somente uma ressalva, referente a falta de respostas sobre contas a pagar para terceiros, a qual repetiu no ano de 2017, e ainda obteve mais duas ressalvas no ano de 2017, uma relativa a falta de documentação suporte a prestação de serviços da empresa *Quantum Solutions Limited* para o clube e outra relativa a Processos em andamento, os quais o clube está contestando. Analisando pela repetição da única ressalva em 2016 para 2017 observa se que a administração não tomou nenhuma medida, porém a ressalva apresentada não depende somente da empresa, mas também do terceiro que não respondeu os questionamentos dos auditores.

O Sport obteve em seu relatório de 2016, quatro (4) ressalvas, sendo a primeira referente a ausência de respostas às cartas de circularização por parte dos assessores jurídicos do clube, relativas a situação das contingências tributárias e cíveis. Em 2017 essa ressalva não

se repetiu. O clube foi auditado pela BDO RCS Auditores Independentes nos dois anos e assim podemos entender que foi solucionada esta questão.

A segunda ressalva do clube Sport diz respeito a não apresentação do controle individualizado dos bens que compõem o ativo imobilizado, que se repetiu também em 2017, demonstrando que o clube não deu atenção ou não foi capaz de solucionar esse assunto, já que nenhuma justificativa foi publicada pela entidade. A terceira ressalva se refere ao controle individualizado dos atletas em formação, o qual não foi apresentado aos auditores independentes. Essa ressalva não se repetiu em 2017, dando a entender que o clube posteriormente apresentou tal controle à auditoria. E por fim, a quarta ressalva diz que o clube não está adotando integralmente as normas contábeis ITG 2002 - Entidades sem fins lucrativos - e ITG 2003 – Dos aspectos contábeis específicos para entidades desportivas profissionais. Em 2017 o clube passou a seguir integralmente as normas contábeis, pois a ressalva não se repetiu.

No relatório dos auditores independentes referente ao exercício de 2016, o Vasco da Gama possuía 2 ressalvas, uma expondo que o clube não constituiu provisão para créditos de liquidação duvidosa no montante suficiente para futuras perdas e outra relatando que não foi possível aos auditores validar a aplicação dos princípios contábeis em algumas contas do clube devido a falta de reconciliação e composição dos valores e prováveis ajustes contábeis necessários para regularização de valores no exercício. Essas ressalvas não se repetiram no ano de 2017, porém na Carta da Administração o clube deixa explícito que o mesmo se encontrava com muitas dívidas e irregularidades em suas demonstrações e por isso a nova gestão que assumiu em 2018 contratou nova empresa de auditoria para auditar as demonstrações contábeis referentes ao ano de 2017.

Devido ao curto espaço de tempo do Vasco da Gama entre a contratação da nova empresa e a divulgação do relatório de auditoria, os auditores o emitiram seu relatório com abstenção de opinião, tendo como base para isso 5 motivos, que foram: ausência de respostas às cartas de circularização; o clube não apresentou aos auditores evidencias e documentações suporte referentes a saldos de contas devido ao tempo hábil; não apresentou as composições individualizadas dos saldos das contas do ativo imobilizado; os auditores não receberam todos os contratos que compõe os direitos de imagem dos atletas profissionais e por fim, os auditores comentam que não tiveram acesso aos papéis de trabalho dos auditores que realizaram a auditoria do ano anterior, para que fosse possível a eles avaliarem o alcance dos procedimentos aplicados e as evidencias obtidas para fundamentar suas opiniões sobre as demonstrações.

Em geral, todas as ressalvas apresentadas no relatório de 2017 foram ligadas ao curto espaço de tempo que os auditores tiveram para analisar e testar as demonstrações contábeis do Vasco. Diante disso, o fato do clube ter contratado outra empresa de auditoria, revelando estar preocupado em emitir demonstrações contábeis de acordo com as leis e normas demonstra a importância que os administradores depositam sobre os relatórios de auditoria, pois confiam que estes irão ajudá-los a se regularizar.

O Vitória teve 7 ressalvas em seu relatório de 2016 que atestavam sobre: falta de um sistema de controle gerencial do ativo imobilizado; apresentação de valores nas contas do ativo circulante de "valores a classificar" e no passivo circulante de "valores não classificados", até o final dos trabalhos de auditoria não conciliadas; a subsidiária Integral Vitória S/A não foi examinada por auditores independentes, assim podendo não haver o verdadeiro reflexo da mesma nas demonstrações do clube; não contabilização integralmente dos custos com formação de atletas conforme determinado pela Resolução nº 1.429/2013 do Conselho Federal; falta da realização de estudos de Recuperabilidade para os ativos imobilizado e intangível, conforme Pronunciamento Técnico 1(R1); falta de respostas quanto a existência ou não de contingências passivas e/ou ativas, acompanhadas das respectivas expectativas de sucesso em possíveis lides judiciais envolvendo o Esporte Clube Vitória.

Quanto a apresentação de valores na rubrica "Partes Relacionadas", relativa a desembolsos financeiros para pagamento de despesas da sua subsidiária Integral Vitória S/A. Em 2017, o relatório do clube conteve 4 ressalvas e todas essas estavam também no relatório de 2016, as quais foram: Falta de um sistema de controle gerencial do ativo imobilizado; Apresentação de valores na rubrica "Partes Relacionadas", relativa a desembolsos financeiros para pagamento de despesas da sua subsidiária Integral Vitória S/A; Falta da realização de estudos de Recuperabilidade para os ativos imobilizado e intangível, conforme Pronunciamento Técnico 1(R1); A subsidiária Integral Vitória S/A não foi examinada por auditores independentes, assim podendo não haver o verdadeiro reflexo da mesma nas demonstrações do clube. No parecer do conselho fiscal publicado pelo clube os gestores assumem os erros cometidos nas demonstrações e também recomendam a resolução das falhas apontadas no relatório do auditor independente referente às demonstrações contábeis, demonstrando que os gestores do clube analisam e se preocupam em resolver as ressalvas apresentadas pelos auditores externos.

Portanto, foi evidenciado que os clubes que apresentaram ressalvas em seus relatórios de auditores independentes foram minoria tanto em 2016, quanto em 2017, sendo 2017 uma porcentagem menor de clubes com relatórios com opinião modificada do que 2016. Dos 8

clubes que apresentaram ressalvas em 2016, 50% apresentaram as mesmas ressalvas no ano seguinte, percebe-se assim que há um equilíbrio entre aqueles clubes que resolvem e aqueles que não resolvem suas ressalvas de um ano para o outro. Embora alguns divulguem e assumam erros e motivos do conteúdo na ressalva abordada pelos auditores independentes, outros não divulgam nada a respeito.

## 5 CONCLUSÃO

As demonstrações contábeis representam monetariamente a posição patrimonial e financeira das entidades, com o objetivo de fornecer informações aos usuários da informação contábil nas tomadas de decisões. Para que estas representem a adequada posição patrimonial e financeira da entidade, as demonstrações contábeis precisam estar de acordo com as normas contábeis e em atendimento as regulamentações previstas.

A auditoria, sendo uma técnica contábil, que visa dar maior segurança aos usuários acerca das informações contidas nas demonstrações contábeis a partir das informações produzidas pelas organizações, as técnicas e os regramentos utilizados pela auditoria são os principais fatores que possibilitam essa segurança transmitida no resultado do trabalho do auditor, esses regramentos são determinados pelas normas técnicas e normas profissionais de auditoria. Por meio da auditoria os dados são analisados a fim de se verificar se estes representam de forma fidedigna a situação patrimonial e financeira da empresa. Assim como outras entidades, os clubes de futebol necessitam divulgar suas demonstrações financeiras auditadas por auditores independentes, que emitem o relatório dos auditores independentes com suas opiniões acerca das informações divulgadas pelos clubes, conforme determina a Lei 10.672 (2003)..

Este estudo teve como objetivo analisar o conteúdo dos relatórios emitidos pela auditoria independente realizada nos clubes de futebol do Brasil da Série A. Foram analisados os relatórios de auditoria dos vinte (20) clubes que participaram da série A do Campeonato Brasileiro de 2018. Os relatórios de auditoria analisados foram referente as Demonstrações Contábeis referente os exercícios de 2016 e 2017, que foram publicados e divulgados em 2017 e 2018.

Para fundamentar o objetivo proposto de analisar o conteúdo dos relatórios emitidos pela auditoria independente realizada nos clubes de futebol do Brasil da Série A, participantes do Campeonato Brasileiro de 2018, foi constituída uma base teórica para fundamentar este trabalho, no que se refere às normas contábeis que regem o relatório dos auditores independentes, bem como das leis que orientam os clubes de futebol no Brasil.

O atendimento aos objetivos se deu a partir da análise dos relatórios dos auditores independentes dos vinte (20) clubes que estão participando do Campeonato Brasileiro de 2018, na Série A. Essa análise documental enfatizou o conteúdo disposto nas ressalvas em seus relatórios de auditores independentes, com a elaboração de um resumo das ressalvas recorrentes e seus temas. Dos vinte (20) clubes analisados, oito receberam ressalvas em seus

relatórios de auditoria no ano de 2016 e cinco no ano de 2017. Estas foram categorizadas de acordo com o tema a que se referiam.

Por meio dos objetivos específicos estabelecidos e concluídos, foi possível alcançar o objetivo geral de maneira convincente. Os relatórios dos auditores independentes, o objeto de estudo, foram de fácil alcance, pois os mesmos se encontravam disponíveis nos sítios virtuais de cada clube de futebol.

O problema em questão definido como, “o que é abordado no conteúdo dos relatórios dos auditores independentes quando da auditoria dos clubes de futebol da Série A?”, após o objetivo geral ser atingido, foi respondido. As ressalvas que continham no relatório dos auditores independentes tiveram por temas: Imobilizado, Intangível, contas a pagar, créditos a regularizar, fornecedores, impostos, investimento, não conformidade com as normas, obrigações, provisões e receita. Dos oito clubes que tiveram seus relatórios dos auditores independentes com ressalva em 2016, quatro continuaram com a mesma ressalva em 2017, não solucionando estas de um ano para o outro.

Para satisfazer a necessidade de respostas quanto as ressalvas apresentadas nos relatórios e até mesmo por parte dos clubes que não apresentaram ressalvas, se a administração fazia uso dos relatórios. Foram elaborados questionários, os quais foram enviados para cada um dos vinte (20) clubes, porém houve uma dificuldade de obter resposta junto aos mesmos, foram obtidas somente duas respostas, o que não se faz uma amostra que seja representativa do todo, portanto não foram utilizadas na presente pesquisa.

Diante do exposto, a pesquisa se fez importante, pois possibilitou às pesquisadoras a ampliação do conhecimento acerca das leis e normas que orientam os clubes de futebol no Brasil. Da mesma forma, permitiu identificar os principais conteúdos das ressalvas que contêm os relatórios dos auditores independentes dos clubes de futebol, bem como, observar o quanto os clubes no Brasil, possuem dívidas e problemas a serem resolvidos acerca das suas demonstrações contábeis. Embora haja transparência, alguns clubes ainda precisam adequar suas demonstrações financeiras de acordo com as normas estabelecidas pela contabilidade no Brasil. Também foi possível constatar que, mesmo exposto pelos auditores independentes, alguns clubes de futebol não solucionam as questões apresentadas por estes, enquanto outros se preocupam em resolver as ressalvas de um ano para o outro.

A auditoria se faz um instrumento importante na gestão de uma empresa, pois pode revelar em seus relatórios a existência de falhas de controles, ou uma não conformidade com algumas normas ou leis que deverão ser corrigidas, permitindo aos gestores ações que objetivem a defesa do patrimônio e criem condições para que a contabilidade produza

demonstrações contábeis e financeiras revestidas de credibilidade e que representem a posição patrimonial e financeira da companhia, bem como o resultado de suas operações do exercício que o auditor está emitindo parecer.

Como sugestão de futuras pesquisas acadêmicas sobre este tema, sugere-se verificar junto a administração dos clubes de futebol no Brasil quais atitudes e medidas foram tomadas para que as ressalvas do relatório dos auditores independentes fossem resolvidas de um exercício para o outro, assim tendo uma resposta concreta da utilização dos relatórios.

Como já exposto há uma suspeita de que os clubes Paraná, Santos, Vasco e Vitória não tomaram providências quanto as ressalvas apresentadas de 2016 para 2017, sendo assim essa sugestão de futuras pesquisas iria ao encontro da presente pesquisa.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: abordagem moderna e completa**. 9. ed. São Paulo : Atlas, 2017.

AMÉRICA FUTEBOL CLUBE. **Relatório dos Auditores sobre as Demonstrações Contábeis, 2016**. Disponível em:< [http://jornal.iof.mg.gov.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/163874/caderno2\\_2016-04-30%2023.pdf?sequence=1](http://jornal.iof.mg.gov.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/163874/caderno2_2016-04-30%2023.pdf?sequence=1) >. Acesso em: 12 set. 2017.

AMÉRICA FUTEBOL CLUBE. **Relatório dos Auditores sobre as Demonstrações Contábeis, 2017**. Disponível em:< [https://americamineirobucket.s3.amazonaws.com/media/mediafiles/document/2018-04/Parecer\\_Auditoria\\_Independente\\_Exerc%C3%ADcio\\_2017\\_XxiV2EI.pdf](https://americamineirobucket.s3.amazonaws.com/media/mediafiles/document/2018-04/Parecer_Auditoria_Independente_Exerc%C3%ADcio_2017_XxiV2EI.pdf)>. Acesso em: 19 abr. 2018.

ASSOCIAÇÃO CHAPECOENSE FUTEBOL. **Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis, 2016**. Disponível em:< <http://www.fcf.com.br/wp-content/uploads/2017/04/Balanco-Ass-Chap-2016-publicado-em-28-04-2017.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2017.

ASSOCIAÇÃO CHAPECOENSE FUTEBOL. **Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Financeiras Individuais e Consolidadas, 2017**. Disponível em:< <http://www.fcf.com.br/wp-content/uploads/2018/04/Balanco-Chapecoense-2017.pdf>>. Acesso em: 19 abr. 2018.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BOTAFOGO DE FUTEBOL E REGATAS. **Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Individuais Contábeis, 2016**. Disponível em:<[http://www.botafogo.com.br/transparencia/Demonstracao\\_Contabil\\_do\\_BFR\\_e\\_empres\\_controlada\\_2016.pdf](http://www.botafogo.com.br/transparencia/Demonstracao_Contabil_do_BFR_e_empres_controlada_2016.pdf) >. Acesso em: 12 set. 2017.

BOTAFOGO DE FUTEBOL E REGATAS. **Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Individuais e Consolidadas, 2017**. Disponível em:<<http://www.botafogo.com.br/transparencia/balanco2017IndividualBFR.pdf>>. Acesso em: 19 abr. 2018.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond; KELL, Walter G. N. **Auditoria**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Lei n. 10.672, de 15 de maio de 2003. Altera dispositivos da Lei n. 9.615, de 24 de março de 1998, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 16 mai. 2003. Seção 1, p. 3.

\_\_\_\_\_. Lei n. 12.395, de 16 de março de 2011. Altera as Leis n<sup>os</sup> 9.615, de 24 de março de 1998, que institui normas gerais sobre desporto, e 10.891, de 9 de julho de 2004, que institui a Bolsa-Atleta; cria os Programas Atleta Pódio e Cidade Esportiva; revoga a Lei n<sup>o</sup> 6.354, de 2 de setembro de 1976; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 19 mai. 1999. Seção 1, p. 1.

\_\_\_\_\_. CVM. 308, de 14 de mai. de 1999. Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes, e revoga as Instruções CVM nos 216, de 29 de junho de 1994, e 275, de 12 de março de 1998. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 09 de dez. 1999.

\_\_\_\_\_. Lei n. 6.385, de 7 de dez. de 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 09 de dez. 1976, p. 16037.

\_\_\_\_\_. Lei n. 9.615, de 24 de março de 1998. Institui normas gerais sobre desporto e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 de mai. 1998, p. 1. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9615Compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9615Compilada.htm)>. Acesso em: 11 dez. 2017.

\_\_\_\_\_. NBC TA n. 300, de 19 de agosto de 2016. Dispõe sobre o planejamento da auditoria de demonstrações contábeis. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 ago. 2016. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA300\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA300(R1).pdf)>. Acesso em: 12 dez. 2017.

\_\_\_\_\_. NBC TA n. 700, de 17 de junho de 2016. Dá nova redação à NBC TA 700 que dispõe sobre a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. **Diário Oficial da União**, Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, DF, 4 de jul. de 2016. Seção 1, p. 180.

\_\_\_\_\_. NBC TA n. 701, de 17 de junho de 2016. Dá nova redação à NBC TA 701 que dispõe sobre a comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente. **Diário Oficial da União**, Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, DF, 4 de jul. de 2016, Seção 1, p. 182.

\_\_\_\_\_. NBC TA n. 705, de 17 de junho de 2016. Dá nova redação à NBC TA 705 que dispõe sobre modificações na opinião do auditor independente. **Diário Oficial da União**, Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, DF, 4 de jul. de 2016. Seção 1, p. 183.

\_\_\_\_\_. NBC TA n. 706, de 17 de junho de 2016. Dá nova redação à NBC TA 706 que dispõe sobre parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente. **Diário Oficial da União**, Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, DF, 4 de jul. de 2016, Seção 1, p. 184.

\_\_\_\_\_. NBC TA 570, de 17 de junho de 2016. Dá nova redação á NBC TA 570 que dispõe sobre a continuidade operacional. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2016. **Diário Oficial da União**, Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, DF, 17 de jun. de 2016.

\_\_\_\_\_. NBC TG 1000, de 17 dezembro de 2009. Dispõe sobre Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2009. **Diário Oficial da União**, Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, DF, 17 de dez. de 2009.

\_\_\_\_\_. NBC TG 01 (R3) de 20 de agosto de 2010. Dispõe sobre Redução ao Valor

Recuperável de Ativos. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2010. **Diário Oficial da União**, Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, DF, 07 de out. de 2010.

\_\_\_\_\_. NBC TG 36 (R3) de 23 de outubro de 2015. Dispõe sobre demonstrações consolidadas. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2015. **Diário Oficial da União**, Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, DF, 06 de nov. de 2015.

\_\_\_\_\_. NBC TI n. 01, de 28 de novembro de 2003. Dispõe sobre a auditoria interna. **Diário Oficial da União**, Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, DF, 28 de nov. de 2003.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC n. 986, de 21 de novembro de 2003. Aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna. **Diário Oficial da União**, Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, DF, 21 de nov. de 2003. Disponível em:  
<[http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/Auditoria\\_Interna.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/Auditoria_Interna.pdf)>. Acesso em: 07 nov. 2017.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC n. 1429, de 25 de janeiro de 2013. Aprova a ITG 2003 – Entidade Desportiva Profissional. **Diário Oficial da União**, Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, DF, 30 de JAN. de 2013.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC n. 1.005 de 17 de setembro de 2004. Aprova a NBC T 10.13 que trata dos aspectos contábeis específicos em entidades desportivas profissionais. **Diário Oficial da União**, Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, DF, 04 de nov. de 2004. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res1005.htm>>. Acesso em: 11 dez. 2017.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC n. 1.024 de 15 de abril de 2005. Aprova a NBC T 11 que trata das normas de auditoria independente das demonstrações contábeis. **Diário Oficial da União**, Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, DF, 9 de mai. De 2005. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t11.htm>>. Acesso em: 11 dez. 2017.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC n. 1.203, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 200, que dispõe sobre objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 03 de dez. 2009.

CEARÁ SPORTING CLUB. **Relatório dos Auditores sobre as Demonstrações Contábeis, 2016**. Disponível em: <[http://midia.cearasc.com/download/Demonstracoes\\_contabeis.pdf](http://midia.cearasc.com/download/Demonstracoes_contabeis.pdf)>. Acesso em: 12 set. 2017.

CEARÁ SPORTING CLUB. **Relatório dos Auditores sobre as Demonstrações Contábeis, 2017**. Disponível em:  
<[http://www.futebolcearense.com.br/2010/downloads/arquivos/arquivo\\_5950.pdf](http://www.futebolcearense.com.br/2010/downloads/arquivos/arquivo_5950.pdf)>. Acesso em: 19 abr. 2018.

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

CLUB DE REGATAS VASCO DA GAMA. **Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Financeiras, 2016**. Disponível em:<

[https://vasco.blob.core.windows.net/site/upload/downloads/20180501000743\\_48207.pdf](https://vasco.blob.core.windows.net/site/upload/downloads/20180501000743_48207.pdf)>. Acesso em: 12 set. 2017.

CLUB DE REGATAS VASCO DA GAMA. **Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis, 2017.** Disponível em:< [https://vasco.blob.core.windows.net/site/upload/downloads/20180501000743\\_48207.pdf](https://vasco.blob.core.windows.net/site/upload/downloads/20180501000743_48207.pdf)>. Acesso em: 19 abr. 2018.

CLUBE ATLETICO MINEIRO. **Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, 2016.** Disponível em:< <http://43urj51zk8fr4328pu407mmp-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/2014/07/balanco-atletico-2016.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2017.

CLUBE ATLETICO MINEIRO. **Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, 2017.** Disponível em:< <https://43urj51zk8fr4328pu407mmp-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/2018/04/balanco-altetico-2017.pdf> >. Acesso em: 19 abr. 2018.

CLUBE ATLETICO PARANAENSE. **Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Individuais e Consolidadas, 2016.** Disponível em:< <http://www.atleticoparanaense.com/public/uploads/certidoes/ATLETICODEMONSTRCONT ABEIS2016.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2017.

CLUBE ATLETICO PARANAENSE. **Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Individuais e Consolidadas, 2017.** Disponível em:< <http://www.atleticoparanaense.com/public/uploads/certidoes/CAPSADEMONSTRCONT2017.pdf>>. Acesso em: 19 abr. 2018.

CLUBE DE REGATAS DO FLAMENGO. **Relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações financeiras, 2016.** Disponível em:< [http://www.valor.com.br/sites/default/files/upload\\_element/07.04.2017\\_flamengo.pdf](http://www.valor.com.br/sites/default/files/upload_element/07.04.2017_flamengo.pdf)>. Acesso em: 12 set. 2017.

CLUBE DE REGATAS DO FLAMENGO. **Relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações financeiras, 2017.** Disponível em:< [http://www.valor.com.br/sites/default/files/upload\\_element/16-04\\_flamengo\\_os\\_0404\\_1231\\_balanco\\_c\\_troca.pdf](http://www.valor.com.br/sites/default/files/upload_element/16-04_flamengo_os_0404_1231_balanco_c_troca.pdf)>. Acesso em: 19 abr. 2018.

CORDEIRO, Cláudio Marcelo Rodrigues. **Auditoria interna e operacional: fundamentos, conceitos e aplicações práticas.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Auditoria contábil: teoria e prática.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

ESPORTE CLUBE BAHIA. **Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis, 2016.** Disponível em:< <http://www.esporteclubebahia.com.br/wp-content/uploads/2017/03/2016-ECB-Dem-Fin-Auditadas-Lei-Pel%C3%A9.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2017.

ESPORTE CLUBE BAHIA. **Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis, 2017.** Disponível em:<

<http://www.esportclubebahia.com.br/wp-content/uploads/2018/03/Relat%C3%B3rio-Final-ECB-ADC-2017-0887-18-e12032018-Assinado.pdf> >. Acesso em: 19 abr. 2018  
 EVARISTO, Ademilson. A contabilidade nos clubes de futebol. Universidade Escola, 2007. Disponível em: <<https://universidadedofutebol.com.br/a-contabilidade-nos-clubes-de-futebol/>>. Acesso em: 22 mar. 2018.

**ESPORTE CLUBE VITORIA. Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações**

**Financeiras, 2016.** Disponível em:< [http://www.ecvitoria.com.br/wp-content/uploads/2016/10/1696107506\\_ecb3b8aa23680033334341bef11c1f4a.pdf](http://www.ecvitoria.com.br/wp-content/uploads/2016/10/1696107506_ecb3b8aa23680033334341bef11c1f4a.pdf) >. Acesso em: 12 set. 2017.

**ESPORTE CLUBE VITORIA. . Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações**

**Financeiras, 2017.** Disponível em:< [http://www.ecvitoria.com.br/wp-content/uploads/2018/04/1987812479\\_4f9810ab71c32d30f4e2442f589272ce.pdf](http://www.ecvitoria.com.br/wp-content/uploads/2018/04/1987812479_4f9810ab71c32d30f4e2442f589272ce.pdf)>. Acesso em: 19 abr. 2018.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FLUMINENSE FOOTBALL CLUB. **Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Financeiras, 2016.** Disponível em:< [http://s3.amazonaws.com/assets-fluminense/finances/35/demonstracao\\_financeira\\_2016\\_original.pdf?1501266967](http://s3.amazonaws.com/assets-fluminense/finances/35/demonstracao_financeira_2016_original.pdf?1501266967)>. Acesso em: 12 set. 2017.

FLUMINENSE FOOTBALL CLUB. **Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Financeiras, 2017.** Disponível em:< [http://s3.amazonaws.com/assets-fluminense/finances/39/Fluminense\\_DFs\\_2017\\_original.pdf?1526409858](http://s3.amazonaws.com/assets-fluminense/finances/39/Fluminense_DFs_2017_original.pdf?1526409858) >. Acesso em: 19 abr. 2018.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE. **Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis, 2016.** Disponível em:<<http://www.internacional.com.br/extra/docs/demonstracoescontabeis2017.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2017.

GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE. **Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis, 2017.** Disponível em:< <https://gremio.net/governanca/documentos/DF-Gremio-FBPA-2018.pdf>>. Acesso em: 19 abr. 2018.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à teoria da contabilidade:** para graduação. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Mariana de Andrade. **Metodologia científica.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

LINS, Luiz dos Santos. **Auditoria :** uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa: contém exercícios. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PARANÁ CLUBE. **Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Financeiras, 2016**. Disponível em:<

[https://www.paranaclube.com.br/sites/default/files/balanco\\_2016\\_2.pdf](https://www.paranaclube.com.br/sites/default/files/balanco_2016_2.pdf)>. Acesso em: 12 set. 2017.

PARANÁ CLUBE. **Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Financeiras, 2017**. Disponível em:<

[http://paranaclub.com.br/sites/default/files/balanco\\_2017.pdf](http://paranaclub.com.br/sites/default/files/balanco_2017.pdf)>. Acesso em: 19 abr. 2018.

RIBEIRO, Osni Moura; COELHO, Juliana Moura Ribeiro. **Auditoria fácil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

RAUPP, Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**: Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade – Teoria e Prática. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade geral fácil**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTOS FUTEBOL CLUBE. **Relatório do Auditor Independente sobre as**

**Demonstrações Contábeis, 2016**. Disponível em:< <https://www.santosfc.com.br/wp-content/uploads/2017/04/20170412-balanco-patrimonial-2016.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2017.

SANTOS FUTEBOL CLUBE. **Relatório do Auditor Independente sobre as**

**Demonstrações Financeiras, 2017**. Disponível em:< <https://www.santosfc.com.br/wp-content/uploads/2018/04/Balan%C3%A7o-Patrimonial-2017.pdf>>. Acesso em: 19 abr. 2018.

SPORT CLUB DO RECIFE. **Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações**

**Contábeis, 2016**. Disponível em:< <http://www.fpf-pe.com.br/assets/uploads/149392279722.pdf?v=15193748335> >. Acesso em: 12 set. 2017.

SPORT CLUB DO RECIFE. **Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, 2017**. Disponível em:<

[http://www.sportrecife.com.br/repositorio/balanco/SPORT\\_Balanco2017.pdf](http://www.sportrecife.com.br/repositorio/balanco/SPORT_Balanco2017.pdf)>. Acesso em: 19 abr. 2018.

SPORT CLUB INTERNACIONAL. **Relatório do Auditor Independente sobre as**

**Demonstrações Financeiras, 2016**. Disponível em:

[http://transparencia.internacional.com.br/files/INTER-2017\\_4%20\(3\).pdf](http://transparencia.internacional.com.br/files/INTER-2017_4%20(3).pdf). Acesso em: 12 set. 2017

SPORT CLUB INTERNACIONAL. **Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, 2017**. Disponível

em:<<http://www.internacional.com.br/extra/docs/demonstracoescontabeis2017.pdf>>. Acesso em: 19 abr. 2018.

STAKE, Robert E. **Pesquisa qualitativa: estudando como as coisas funcionam**. Porto Alegre: ARTMED Editora S.A, 2011.

WALLIMAN, Nicholas. **Métodos de pesquisa**. São Paulo: Saraiva, 2011.

**APÊNDICE A - RESSALVAS DE ATIVO IMOBILIZADO**

(continua)

Clube	Ano	Ressalvas
Botafogo	2016	Conforme mencionado nas Notas Explicativas n.º 2.9 e 10, o clube deprecia os bens do ativo imobilizado de acordo com as taxas fiscais de depreciação determinadas pela Secretaria da Receita Federal - SRF. O pronunciamento técnico CPC 27 – “Ativo imobilizado” requer que a depreciação seja calculada com base em taxas que levam em conta a expectativa de vida útil dos bens. Adicionalmente, o clube não tem controle individual sobre os bens registrados no ativo imobilizado. Consequentemente, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente em relação aos saldos do ativo imobilizado, bem como da depreciação em 31 de dezembro de 2016 nos montantes de R\$ 43.317 mil e R\$ 423 mil (R\$ 43.295 mil e R\$ 452 mil em 2015). Até a data de nosso relatório a administração do clube não elaborou estudos para avaliar a necessidade ou não da constituição de provisão para redução ao valor recuperável do ativo imobilizado em 31 de dezembro de 2016 pelo maior valor entre o método do cálculo do valor em uso e do preço líquido de venda, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 01 - "Redução ao Valor Recuperável de Ativos".
Paraná	2016	Conforme mencionado nas notas explicativas "2.7" e "11", os encargos de depreciação incidentes sobre os bens do ativo imobilizado (exceto imóveis) do Clube vêm sendo reconhecidos segundo o critério fiscal, não sendo adotados os critérios estipulados na seção 17- Ativo Imobilizado, da NBC TG 1000 Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, cujo efeito não foi possível quantificar. Da mesma forma o Clube não apresentou os controles internos com a localização física dos bens que compõe o Ativo imobilizado (exceto imóveis).
Paraná	2017	Os encargos de depreciação incidentes sobre os bens do ativo imobilizado (exceto imóveis) do Clube vêm sendo reconhecidos segundo o critério fiscal, não sendo adotados os critérios estipulados na Seção 17 - Ativo Imobilizado, da NBC TE1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, cujo efeito não foi possível quantificar. Da mesma forma o Clube não apresentou os controles internos com a localização física dos bens que compõe o ativo imobilizado.
Sport	2016	Não nos foi apresentado o controle individualizado dos bens que compõem o ativo imobilizado, apresentado na Nota Explicativa nº 7, cujo saldo em 31 de dezembro de 2016 era de R\$ 138.533 mil (2015: R\$ 143.650 mil). Dessa maneira, em que pese termos conseguido validar parte das adições e baixas do período auditado, verificando a documentação suporte e correta contabilização, torna-se inviável aplicar procedimentos alternativos para formar e emitir opinião, como de fato não estamos emitindo, sobre os saldos do ativo imobilizado, das despesas de depreciação e da depreciação acumulada para o exercício findo em 31 de dezembro de 2016.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.

**APÊNDICE A - RESSALVAS DE ATIVO IMOBILIZADO**

(conclusão)

Clube	Ano	Ressalvas
Sport	2017	Não nos foi apresentado o controle individualizado dos bens que compõem o ativo imobilizado, bem como controle da taxa de depreciação empregada pelo Clube no cálculo da depreciação, apresentados na Nota Explicativa nº 7, cujo saldo em 31 de dezembro de 2017 era de R\$ 136.165 mil (2016: R\$ 138.553 mil). Dessa maneira, em que pese termos conseguido validar parte das adições e baixas do período auditado, verificando a documentação suporte e correta contabilização, torna-se inviável aplicar procedimentos alternativos para formar e emitir opinião, como de fato não estamos emitindo, sobre os saldos do ativo imobilizado, das despesas de depreciação e da depreciação acumulada para o exercício findo em 31 de dezembro de 2017.
Vasco	2017	Conforme descrito na Nota Explicativa N° 8, o clube demonstrou a composição das contas que compõem o ativo imobilizado. Todavia, até a data de conclusão desse relatório, não nos foram apresentadas composições individualizadas dos saldos das contas do ativo imobilizado, identificação desses bens, controles dos cálculos das depreciações e laudos de avaliação. Dessa forma, não nos foi possível concluir sobre o saldo de R\$ 166.952 mil registrado e divulgado no Imobilizado.
Vitória	2016	A Empresa não possui sistema de controle gerencial do Ativo Imobilizado integrado com o sistema contábil, que permita o adequado controle físico individualizado e financeiro dos bens integrantes do Ativo Imobilizado, assim como sua localização individualizada. A inexistência desse controle impossibilitou o desenvolvimento de procedimentos de auditoria suficientes que permitisse concluir sobre a adequação do saldo contábil do custo deste ativo Imobilizado e os respectivos saldos de depreciações acumuladas em 31 de dezembro de 2016, assim como, por falta de documentação e memória de cálculos, não foi possível a avaliação do saldo de exercícios anteriores, da reserva de reavaliação de ativos, registrada no patrimônio líquido, com saldo de R\$ 6.539 mil em 31 de dezembro de 2016.
Vitória	2017	A Entidade não possui sistema de controle gerencial do ativo imobilizado integrado com o sistema contábil que permita o adequado controle físico individualizado e financeiro dos bens integrantes do ativo imobilizado, assim como sua localização individualizada. A inexistência desse controle impossibilitou o desenvolvimento de procedimentos de auditoria suficientes que permitisse concluir sobre a adequação do saldo contábil do custo deste ativo imobilizado e os respectivos saldos de depreciações acumuladas em 31 de dezembro de 2017, assim como, por falta de documentação e memória de cálculos, não foi possível a avaliação do saldo de exercícios anteriores, da reserva de reavaliação de ativos, registrada no patrimônio líquido, com saldo de R\$ 6.539 mil em 31 de dezembro de 2017.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.

**APÊNDICE B – RESSALVAS DE ATIVO INTANGÍVEL**

Clube	Ano	Ressalvas
Sport	2016	Não nos foi apresentado o controle individualizado dos atletas em formação, cujo saldo reconhecido no ativo intangível representa R\$ 12.862 mil em 2016 (2015: 8.713 mil). Não foi possível, nas circunstâncias, realizarmos procedimentos alternativos de auditoria para avaliarmos a adequação do saldo apresentado ou a existência de itens ou saldos que eventualmente não tenham sido registrados e/ou divulgados nas demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 2016.
Vasco	2017	Custo de formação de atletas e direitos de imagem Conforme descrito na Nota Explicativa N° 9, o clube registra os custos de formação dos atletas e direitos de imagem, conforme requerido pela resolução CFC n° 1.429/13 que aprovou a ITG 2003 - Entidade Desportiva Profissional. Todavia, até a data da emissão desse relatório não tivemos condições de avaliar a adequacidade dos controles elaborados para os rateios dos gastos direta e indiretamente relacionados à base, bem como não recebemos todos os contratos que compõe os direitos de imagem dos atletas profissionais. Dessa forma, não nos foi possível concluir sobre o saldo de RS 39.531 mil registrado e divulgado no ativo intangível.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.

**APÊNDICE C – RESSALVAS DE CONTAS A PAGAR**

Clube	Ano	Ressalvas
Santos	2016	Em nossos procedimentos de auditoria solicitamos cartas de confirmações externas de valores a pagar a terceiros para os quais, até a conclusão de nossos exames, não recebemos algumas respostas que consideramos essenciais, ainda que utilizados meios alternativos de auditoria. As respostas não obtidas são referente a: Doyen Sports Investments - R\$ 76 962 mil, descrito na nota explicativa n° 9 e D.IS. Esportes e Organização de Eventos -R\$ 2.493 mil, conforme nota explicativa n 13.
Santos	2017	Em nossos procedimentos de auditoria solicitamos cartas de confirmações externas de valores a pagar a terceiros para os quais, até o encerramento de nossos exames, não recebemos algumas respostas que consideramos essenciais para nossas conclusões, ainda que utilizados meio alternativos de auditoria. As respostas não obtidas são referentes a: Doyen Sports Investments RS 39.698 mil, descrito na nota explicativa n° 9 e D.I.S. Esportes e Organização de Eventos R\$ 6.450 mil, conforme nota explicativa n° 09 e 13.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.

**APÊNDICE D – RESSALVAS DE DÉBITOS E CRÉDITOS A REGULARIZAR**

Clube	Ano	Ressalvas
Vitória	2016	O Esporte Clube Vitoria mantinha registrado em 31 de dezembro de 2016, em seu ativo circulante, na rubrica "Valores a classificar", o saldo de R\$ 506 mil, e em seu passivo circulante em "valores não identificados" o saldo de R\$ 372 mil, provenientes de pendências bancárias ainda não regularizadas na contabilidade nas devidas contas contábeis sejam patrimoniais ou de resultado, conforme natureza dessas operações, por se encontrarem ainda em fase de conciliação até a data final de nossos exames. Como consequência, não nos foi possível, nem por procedimentos alternativos de auditoria, nessas circunstâncias, formar uma opinião quanto à correta classificação desses valores, e dos eventuais ajustes no resultado do exercício e no patrimônio líquido de 2016 do Esporte Clube Vitoria.
Vitória	2017	O ESPORTE CLUBE VITÓRIA mantém registrado em 31 de dezembro de 2017, em seu ativo não circulante, na rubrica "Partes Relacionadas", o saldo de R\$ 47167 mil composto do saldo remanescente de 31 de dezembro de 2016 no total de R\$ 45.843 mil, acrescido durante o exercício de 2017 de desembolsos financeiros por parte do ESPORTE CLUBE VITÓRIA no valor de R \$ 1.324 mil, destinados a pagamentos de despesas administrativas e tributárias da sua subsidiária Integral denominada Vitória S/A, com exceção das parcelas do Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro PROFUT do Vitória que estão sendo apropriadas diretamente no resultado do exercício do ESPORTE CLUBE VITÓRIA pelo regime de caixa. Durante nossos exames de auditoria, e até a data final dos nossos trabalhos, não nos foram apresentadas as Demonstrações Financeiras auditadas do Vitória S/A em 31 de dezembro de 2017, e nem o contrato de mútuo financeiro, instrumento jurídico que comprova a natureza da operação, e que determina a correta classificação no Balanço Patrimonial do ESPORTE CLUBE VITORIA. Como consequência, não nos foi possível, nem por procedimentos alternativos de auditoria, nessas circunstâncias, formar uma opinião quanto à correta classificação dos valores representativos de tais desembolsos, e dos eventuais ajustes no resultado do exercício de 2017 e no patrimônio líquido em 31 de dezembro de 2017 do ESPORTE CLUBE VITORIA.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.

**APÊNDICE E – RESSALVAS DE FORNECEDORES**

Clube	Ano	Ressalvas
Santos	2017	No saldo de Fornecedores de dezembro de 2017 está incluído o montante de R\$ 1.706 mil, a favor da empresa Quantum Solutions Limited, com sede em Malta, que, de acordo com contrato entre as partes e confissão de dívida, refere-se a intermediação daquela empresa para recebimento do mecanismo de solidariedade pelo Clube, como formador do atleta Neymar da Silva Santos Jr., decorrente da negociação entre o FC. Barcelona e o Paris Saint-Germain Football Club -PSG. Exceto por algumas trocas de correspondências eletrônicas, ate o encerramento de nossos trabalhos não obtivemos documentação, como relatórios ou documentos formais entre a Quantum e o PSG que atestem a efetiva prestação de serviços de intermediação.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.

**APÊNDICE F – RESSALVAS DE IMPOSTOS**

Clube	Ano	Ressalvas
Internacional	2016	Solicitamos uma posição do controle auxiliar do grupo de contas de “impostos e contribuições a recolher”, cujo montante é de R\$ 5.799.694, em 31 de dezembro de 2016. Entretanto, o Clube não possui tal controle para suportar o saldo contábil. Consequentemente, tal situação não nos permite concluir sobre a adequação do saldo dessa conta naquela data. Na data do encerramento dos trabalhos, essa conta contábil encontrava se em processo de conciliação.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.

**APÊNDICE G – RESSALVAS DE INVESTIMENTOS**

(continua)

Clube	Ano	Ressalvas
Grêmio	2016	A controlada Grêmio Gestão e Administração Ltda., com patrimônio Líquido de R\$ (1.454 mi), não foi examinada por auditores independentes. Consequentemente não nos foi possível determinar se havia necessidade de reconhecer eventuais ajustes nas demonstrações contábeis do Clube;
Paraná	2016	Sem ressaltar nossa opinião, a Controladora apresenta em 31 de dezembro de 2016 circulante e não circulante no montante de R\$ 115.621 M (R\$ 118.751 Mil, no Consolidado) em contraposição ao ativo circulante e realizável a longo prazo no montante de R\$ 3.153 Mil (R\$ 3.320 Mil, no Consolidado), gerando passivos superiores em R\$ 115.468 Mil (R\$ 115.431 Mil, no Consolidado), sendo equalização da situação patrimonial e financeira. As demonstrações financeiras foram preparadas no pressuposto da continuidade normal das operações necessário para continuidade normal das suas operações.
Paraná	2016	O clube é acionista controlador da companhia aberta Atletas Brasileiros S.A., cujo investimento representa R\$ 41 Mil, em 31 de dezembro de 2016. Face à Circular nº 1.464, de 22 de dezembro de 2014, da FIFA, a qual dispõe sobre o impedimento da propriedade de terceiros dos direitos econômicos dos jogadores, que é a atividade principal e operacional do Clube, temos dúvida quanto à manutenção da continuidade normal das atividades operacionais do clube e, conseqüentemente a recuperabilidade financeira dos investimentos realizados pelo Clube na mesma.
Paraná	2017	O Clube é acionista controlador da companhia aberta Atletas Brasileiros S.A., cujo investimento representa R\$ 41 Mil, em 31 de dezembro de 2017. Face à Circular n 1.464, de 22 de dezembro de 2014, da FIFA, a qual dispõe sobre o impedimento da propriedade de terceiros dos direitos econômicos dos jogadores, que é a atividade principal e operacional do clube, temos dúvida quanto à manutenção da continuidade normal das atividades operacionais do clube e conseqüentemente, a recuperabilidade financeira dos investimentos realizados peloClube na mesma. Da mesma forma não foram consolidadas as demonstrações financeiras da controlada no exercício findo em 31 de dezembro de 2017.
Vitória	2016	

**APÊNDICE G – RESSALVAS DE INVESTIMENTOS**

(conclusão)

Clube	Ano	Ressalvas
Vitória	2016	O ESPORTE CLUBE VITÓRIA mantém registrado em 31 de dezembro de 2017, em seu ativo não circulante, na rubrica vitória S/A do grupo de investimento, o saldo remanescente de exercícios anteriores, o valor de R\$2.157 mil. Não examinamos e nem foram examinadas por outros auditores independentes, as demonstrações financeiras da controlada subsidiária integral vitória S/A, correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2017.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.

**APÊNDICE H – RESSALVA DE NÃO CONFORMIDADE COM NORMAS**

(continua)

Clube	Ano	Ressalvas
Grêmio	2016	O Clube não está divulgando as demonstrações contábeis consolidadas em conjunto ou separadamente às demonstrações individuais, conforme requerido pela NBC TG 36 – Demonstrações Consolidadas. Os efeitos da não apresentação de demonstrações contábeis consolidadas não foram determinados.
Sport	2016	O Clube não está adotando integralmente as normas contábeis ITG 2002 - Entidades sem fins lucrativos - e ITG 2003 – Dos aspectos contábeis específicos para entidades desportivas profissionais. Em 31 de dezembro de 2016 não foi possível estimar o impacto da não adoção completa das respectivas normas.
Vitória	2016	O Esporte Clube Vitoria não vinha registrando integralmente até 31 de dezembro de 2014, no ativo intangível, os custos com formação de atletas conforme determinado pela Resolução nº 1.429/2013 do Conselho Federal de Contabilidade - CFC. Durante o exercício de 2015, após a conciliação desta conta, o Esporte Clube Vitoria realizou ajustes líquidos contábeis no valor de R\$ 21.526 mil a crédito, e durante o exercício de 2016, de R\$ 1.867 mil a crédito, com contrapartidas na rubrica "ajustes de exercícios anteriores", no sentido de adequar o saldo do seu Ativo Intangível, aos critérios da legislação acima citada, e durante o exercício de 2016 a conciliação desta conta contábil, em detrimento a posição apresentada pelo setor operacional do Clube responsável pelos atletas, foi integralmente finalizada. No entanto o Esporte Clube Vitoria não amortiza os custos com formação de atletas registrados no ativo intangível, conforme determinado pela Resolução nº 1.429/2013 do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, tomando por base o período de vigência do contrato. Dessa forma, não foi possível, nem por procedimentos alternativos de auditoria, nessas circunstâncias, concluir sobre o saldo de R\$ 19.888 mil em 31 de dezembro de 2016 e dos seus eventuais reflexos no resultado do exercício de 2016 e no patrimônio líquido em 31 de dezembro de 2016.
Vitória	2016	Conforme requerido pelo Pronunciamento Técnico 1(R1) emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade conforme Resolução CFC nº 1.292, a Esporte Clube Vitoria deve preparar estudo visando assegurar que seus ativos não estejam registrados contabilmente por valor superior àquele passível de ser recuperado. O Esporte Clube Vitória possui saldo de ativo imobilizado no montante de R\$ 11.861 mil e de ativo intangível de R\$ 20.222 mil para os quais não foram elaborados estudos de recuperabilidade. Consequentemente, não foi possível satisfazer-mo-nos, através de procedimentos alternativos de auditoria, sobre o saldo da referida conta e seus possíveis efeitos no resultado do exercício findo em 31 de dezembro de 2016.

**APÊNDICE H – RESSALVAS DE NÃO CONFORMIDADE COM NORMAS**

(conclusão)

Clube	Ano	Ressalvas
Vitória	2017	Conforme requerido pelo Pronunciamento Técnico 1(R1) emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade conforme Resolução CFC no 1.292, O ESPORTE CLUBE VITÓRIA deve preparar estudo visando assegurar que seus ativos não estejam registrados contabilmente por valor superior àquele passível de ser recuperado. O ESPORTE CLUBE VITÓRIA possui saldo de ativo imobilizado no montante de R\$13.168 mil e de ativo intangível de R\$ 24.455 mil para os quais não foram elaborados estudos de recuperabilidade. Consequentemente, não foi possível satisfazer-nos, através de procedimentos alternativos de auditoria, sobre possíveis efeitos no resultado do exercício findo em 31 de dezembro de 2017 e patrimônio líquido em 31 de dezembro de 2017, caso os estudos de recuperabilidade apontassem perdas por impairment.
Vasco	2016	Em 31 de dezembro de 2016, não foi possível aplicarmos todos os testes e procedimentos de auditoria aplicáveis aos volumes de transações e em confronto de documentos comprobatórios no, "Ato Imobilizado" no montante de R\$ 104.757 milhões; Depreciação Acumulada" no montante de RS (4.155) milhões; "Intangível (Atletas Profissionais Contratados/ Custo) no montante de RS 16.589 milhões Amortizações de Atletas Profissionais", no montante de RS (5.212) milhões; e Atletas em Formação Custo" no montante de R\$ 55.128 milhões,. Devido à falta de reconciliação e composição dos valores de prováveis ajustes contábeis necessários para regularização desses valores no exercício, dessa forma não foi possível validarmos a aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos observância a Lei nº 6.404/76, alterada pela Lei n Resolução CFC nº 1.429 de 2013, que a 11.638/2007, em especial no que determina provou a ITG 2003- Entidade Desportiva Profissional.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.

**APÊNDICE I – RESSALVAS DE OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS**

Clube	Ano	Ressalvas
Paraná	2016	Em 31 de dezembro de 2016, a conta de salários e ordenados a pagar representa RS 7.140 Mil, a conta de Acordos Trabalhistas e Cíveis representa RS 1.324 Mil e a conta Fornecedores representa RS 1.664 Mil, não foram conciliados com os respectivos internos e subsidiários do Clube, não sendo possível, dessa forma, confirmar tais saldos através de testes alternativos de auditoria.
Paraná	2017	Em 31 de dezembro de 2017, a conta de salários e ordenados a pagar representa R\$ 6.167 Mil, a conta de Acordos Trabalhistas e Cíveis representa R\$ 1.113 Mil e a conta de Fornecedores representa R\$ 834 Mil, não foram conciliados com os respectivos controles internos e subsidiários do Clube, não sendo possível, dessa forma, confirmar tais saldos através de testes alternativos de auditoria.
Santos	2017	Também, por nossos procedimentos de auditoria, recebemos carta de advogados externos para confirmação de processos em andamento e eventuais honorários, sendo que um dos escritórios menciona a existência de honorários pendentes de R\$ 14.513 mil, não registrados, cujo o clube apresentou notificação contestando e não reconhecendo o montante de R\$ 10.844 mil e o restante, R\$ 3.669 mil, não são conhecidos e não foram apresentados relatórios de atividades e faturas inerentes.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.

**APÊNDICE J – RESSALVAS DE PROVISÕES**

Clube	Ano	Ressalvas
Vasco	2016	Em 31 de dezembro de 2016, o valor registrado no Ativo Circulante no montante de R\$ 8.538 milhões constituído, em sua maioria, por valores a receber de clientes, para os quais o CLUB DE REGATAS VASCO DA GAMA não constituiu provisão para créditos de liquidação duvidosa no montante suficiente para futuras perdas, cujos efeitos no resultado não foram calculados, deixando dessa forma de cumprir no que determina a NBCT 10.19.2.2.
Sport	2016	Não obtivemos a totalidade das respostas às cartas de confirmação (circularização) enviadas aos assessores jurídicos do Clube, relativo à atual situação das contingências de natureza tributária e cível. Não foi possível, nas circunstâncias, realizarmos procedimentos alternativos de auditoria para avaliarmos a necessidade de constituição de provisões que eventualmente não tenham sido registradas e/ou divulgadas nas demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 2016.
Vitória	2016	Não obtivemos, até a data final dos nossos exames de auditoria, respostas das circularizações enviadas aos assessores jurídicos do Clube, quanto a existência ou não de contingências passivas e/ou ativas, acompanhadas das respectivas expectativas de sucesso em possíveis lides judiciais envolvendo o Esporte Clube Vitória. Como consequência, não nos foi possível, nem por procedimentos alternativos de auditoria, nessas circunstâncias, formar uma opinião quanto à possíveis valores representativos de tais provisões, e dos eventuais efeitos no resultado do exercício de 2016 e no patrimônio líquido em 31 de dezembro de 2016 do Esporte Clube Vitória, caso fossem contabilizadas provisões para fazer face a possíveis perdas nesses processos judiciais.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2018.

**APÊNDICE K – RESSALVAS DE RECEITA**

Clube	Ano	Ressalvas
Grêmio	2016	Em função do reconhecimento das receitas oriundas dos sócios pelo regime de caixa, estas somente podem ser identificadas quando efetivamente recebidas e registradas contabilmente. Por essa razão, os nossos trabalhos, no que concerne a estas receitas, ficaram restritos, exclusivamente, aos valores recebidos e reconhecidos pela Administração nos registros contábeis;

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2018.