ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA EXTERNA DOS CLUBES BRASILEIROS DA SÉRIE A DO CAMPEONATO BRASILEIRO

Kamila Martins Batista (UFU) - kamilamartinsbatista5@gmail.com

José Marcos da Silva (FACIC/UFU) - josemarcos@ufu.br

Resumo:

O futebol, ao longo dos anos, impactou o cenário econômico e esportivo do Brasil, se transformando ainda, em uma forma de produto em massa na cultura brasileira, levantando discussões acerca deste esporte em diferentes situações e contextos. Assim, o presente estudo tem por objetivo identificar quais os principais fatores que motivaram a emissão de opinião modificada nos Relatórios de Auditoria Externa dos clubes brasileiros de futebol da Série A do Campeonato Brasileiro. Utilizou-se a janela temporal entre 2010 e 2019. A amostra se delimitou em 19 clubes, com um total de 169 relatórios verificados. Pela análise de conteúdo, constatou-se que, em média, 55% dos relatórios de auditoria independente apresentaram opinião sem modificação e 45% opinião modificada. Além disso, observou-se que dos relatórios com opinião modificada aproximadamente 93% se trata de modificação por ressalva, 2% referem-se à abstenção de opinião e 1% a opinião adversa. Com relação aos principais motivos que contribuíram para a emissão de opinião modificada com ressalva, o destaque dentre os verificados foi a inexistência de evidências suficientes de auditoria, com um percentual de 26%, seguido de diversas razões. O cenário evidência que os clubes necessitam de ampla melhoria nessa questão, haja vista que diversos clubes tiveram opiniões modificadas em mais de 50% dos relatórios.

Palavras-chave: *Auditoria Independente; Parecer de Auditoria; Ressalva; Clubes de Futebol; Demonstrações Contábeis*

Área temática: *Auditoria e Perícia*

ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA EXTERNA DOS CLUBES BRASILEIROS DA SÉRIE A DO CAMPEONATO BRASILEIRO

Resumo
O futebol, ao longo dos anos, impactou o cenário econômico e esportivo do Brasil, se transformando ainda, em uma forma de produto em massa na cultura brasileira, levantando discussões acerca deste esporte em diferentes situações e contextos. Assim, o presente estudo tem por objetivo identificar quais os principais fatores que motivaram a emissão de opinião modificada nos Relatórios de Auditoria Externa dos clubes brasileiros de futebol da Série A do Campeonato Brasileiro. Utilizou-se a janela temporal entre 2010 e 2019. A amostra se delimitou em 19 clubes, com um total de 169 relatórios verificados. Pela análise de conteúdo, constatou-se que, em média, 55% dos relatórios de auditoria independente apresentaram opinião sem modificação e 45% opinião modificada. Além disso, observou-se que dos relatórios com opinião modificada aproximadamente 93% se trata de modificação por ressalva, 2% referem-se à abstenção de opinião e 1% a opinião adversa. Com relação aos principais motivos que contribuíram para a emissão de opinião modificada com ressalva, o destaque dentre os verificados foi a inexistência de evidências suficientes de auditoria, com um percentual de 26%, seguido de diversas razões. O cenário evidência que os clubes necessitam de ampla melhoria nessa questão, haja vista que diversos clubes tiveram opiniões modificadas em mais de 50% dos relatórios.

Palavras-chave: Auditoria Independente; Parecer de Auditoria; Ressalva; Clubes de Futebol; Demonstrações Contábeis.

Área temática do evento: Auditoria e Perícia.

1 INTRODUÇÃO

O futebol é a modalidade de esporte que mais se destaca dentre as existentes no Brasil. Com o passar do tempo essa categoria esportiva deixou de ser apenas uma prática de entretenimento transformando-se por sua vez, em atividade de cunho econômico, social e político. Permitindo a criação e desenvolvimento de empregos, injetando ainda, altos valores financeiros na economia brasileira.

Com a profissionalização do esporte veio também a obrigatoriedade de elaboração e evidenciação das Demonstrações Contábeis (DC's) das entidades desportivas. Dessa forma surgiu a Lei Pelé – Lei nº 9.615/98, a qual foi alterada pela Lei 10.672 de 2003, onde é evidenciada essa obrigatoriedade. Nesta lei é apresentada a exigência de se estruturar as demonstrações conforme a Lei das Sociedades Anônimas, a Lei 6.404/98. Além disso, é apresentado também o dever de submissão dessas demonstrações a uma auditoria externa.

No entanto, verificou-se que essas instituições não apresentavam um modelo de evidenciação comum. tendo isso em vista, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a resolução 1429/2013, contendo a Interpretação Técnica Geral 2003 (ITG), a qual por sua vez sofreu uma atualização, sendo vigente atualmente a ITG 2003 (R1) de 2017.

Na ITG 2003(R1) são apresentados critérios que devem ser seguidos no que se refere a avaliação, registro e estruturação das Demonstrações dessas organizações, com

formas de reconhecimento e contas específicas para o âmbito desportivo, o que posteriormente deverá passar pelo processo de Auditoria Independente, o que contribui para maior transparência por parte dos clubes.

O movimento financeiro pelo futebol estimula e provoca o interesse de Stakeholders, Governo e público em geral. Entretanto, existem muitas falhas no que se refere a gestão financeira dos times, o que influencia de maneira significativa o desempenho econômico desses (NAKAMURA; 2015). Logo, percebe-se a importância da Contabilidade alinhada à mecanismos de administração de recursos e transparência.

Tendo isso em vista, em trabalhos desenvolvidos com o intuito de entender de maneira mais aprofundada as técnicas contábeis aplicadas pelos clubes, os autores Stolz, Gelatti, Moraes e Braun (2016) verificaram que os times em sua maioria cumprem as normas de padronização. No entanto, grande parte de ressalvas emitidas nos relatórios de auditoria relatam formas de reconhecimento em desconformidade com a Contabilidade. Além de ser constatado também, a falta de transparência quanto a remuneração efetiva dos jogadores.

Silva, Santos e Cunha (2017) se dedicaram em demonstrar que o desempenho econômico-financeiro dos clubes pode estar associado consideravelmente ao tipo de opinião emitida nos relatórios de opinião dos auditores independentes. Os resultados revelaram que quanto maiores os índices de capital investido por terceiros, endividamento e liquidez imediata, a chance do auditor emitir uma opinião modificada também será maior.

Além de estudos voltados para a existência de relação entre desempenho econômico e opinião de auditoria emitida, outros autores desenvolveram pesquisas com o intuito de evidenciar quais as ressalvas mais frequentes nos relatórios de auditoria dos clubes de futebol. Galvão e Vasconcelos (2015) encontraram que os principais temas ressalvados forma o Imobilizado, Provisões e Tributos. Contudo, esse trabalho considerou a amostra apenas para o ano de 2011.

Levando em consideração a conjuntura contábil dos times de futebol apresentada, levantou-se o seguinte problema de pesquisa: **quais são os principais motivos condicionantes de opinião modificada com ressalva nos relatórios de auditoria independente dos clubes de futebol da série A do campeonato brasileiro de futebol?**

Como visto, outros trabalhos se debruçaram sobre essa temática. Contudo, nenhum deles desenvolveu uma análise comparativa temporal mais ampla. Os demais estudos são limitados a poucos anos, o que não permite maior aprofundamento sobre a evolução dos relatórios, como visto no Quadro 1.

Quadro 1 – Estudos anteriores relacionados com auditoria e futebol

Autor(es)	Elementos de auditoria abordados	Contexto	Amostra e período
Michie e Oughton (2005)	Comitê de auditoria	Inglaterra	53 clubes ingleses (2003)
Dimitropoulos (2011)	Serviço de auditoria de uma firma "Big-4"	Europa	67 clubes europeus (2006 a 2009)
Dimitropoulos (2014)	Serviço de auditoria de uma firma "Big-4"	Europa	67 clubes europeus (2005 a 2009)
Galvão e Vasconcelos (2014)	Ressalvas dos relatórios de auditoria	Brasil	19 clubes brasileiros (2012)

Autor(es)	Elementos de auditoria abordados	Contexto	Amostra e período
Dimitropoulos (2016)	Seleção de uma firma de auditoria "Big-4"	Europa	109 clubes europeus (2008 a 2014)
Dimitropoulos, Leventis e Dedoulis (2016)	Troca da fima de auditoria	Europa	109 clubes europeus (2008 a 2014)
Regoliosi (2016)	Uso de auditores externos	Itália	20 clubes italianos (2006 a 2013)
Silva, Moreira, Firmino, Miranda e Silva (2016)	Relatórios de auditoria	Brasil	24 clubes brasileiros (2010 a 2011)
Silvestre, Pereira e El Khatib (2016)	Relatórios de auditoria com opinião modificada	Brasil	22 clubes brasileiros (2010 a 2011)
Stolz, Gelatti, Moraes e Braun (2016)	Relatórios de auditoria	Brasil	Dois clubes brasileiros (2011 a 2014)
Silva, Santos e Cunha (2017)	Ressalvas e ênfases dos relatórios de auditoria	Brasil	37 clubes brasileiros (2014)
Mareque, Barajas e Lopez-Corrales (2018)	Honorários de auditoria	Espanha	20 clubes espanhois (2007/08 a 2015/16)
Assis e Santos (2020)	Relatórios de auditoria e opinião modificada	Brasil	33 clubes brasileiros (2016 a 2018)

Fonte: Adaptado de Assis e Santos, 2020

Outro destaque, foi utilizar apenas os grandes clubes brasileiros, seguindo a segregação proposta de Felix e Silva (2020), utilizando os clubes que possuem participações na Série A do Campeonato Brasileiro ao longo dos anos da pesquisa

No ponto de vista prático, a relevância do tema proposto se dá devido aos grandes impactos e influências tanto econômicos quanto sociais do futebol no Brasil. Logo, verifica-se a necessidade de se examinar os relatórios de auditoria dos clubes brasileiros de futebol e revelar quais os fatores influenciadores de opiniões modificadas, o que por sua vez possibilitará constatar impasses quanto as suas práticas contábeis aplicadas. Além disso, os clubes de futebol e demais stakeholders podem se utilizar desta pesquisa para reconsiderar, se for o caso, o que pode ser melhorado ou corrigido quanto aos métodos contábeis utilizadas por eles, contribuindo assim, para o aperfeiçoamento das suas Demonstrações Contábeis.

A verificação e análise dos relatórios de auditoria desse tipo modalidade desportiva possibilita averiguar se essas organizações estão aplicando técnicas e procedimentos contábeis consoante a ITG 2003 (R1).

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Contextualização de Evidenciação Contábil

O procedimento de evidenciação das Demonstrações contábeis consiste na divulgação dessas informações à sociedade viabilizando conclusões acerca da realidade da entidade, o que garante maior transparência de seus resultados e do negócio a qual se destina. As demonstrações permitem uma comunicação e ligação mais ampla entre as empresas e os mais variados usuários que consideram relevante a sua divulgação dado o

objetivo e interesse que buscam em relação a entidade, conforme apresenta Silvestre, Pereira e El Khatib (2016).

É importante, segundo Filho, Ramos de Oliveira, Oliveira e Santos (2015), evidenciar o valor da Contabilidade como meio de produção e elaboração das demonstrações contábeis, as quais representam o desempenho financeiro e operacional das organizações, servindo como ferramenta de tomada de decisão e avaliação de riscos. Verifica-se dessa forma, que o principal objetivo das demonstrações de acordo com o CPC 00 - Estrutura Conceitual é fornecer informações contábil-financeiras das organizações de forma que sejam úteis e relevantes aos usuários externos, sendo normalmente credores e investidores.

As maneiras de se evidenciar uma informação contábil podem variar segundo Iudícibus (2000), no entanto a essência em si não é alterada, compreendendo informações qualitativas e quantitativas que sejam claras e compreensíveis para aquele que se interessar em conhecer os dados disponibilizados por essa informação. Além disso, o autor destaca que a forma de disposição das demonstrações contábeis influencia na assimilação e entendimento do conteúdo por elas evidenciado.

Com o passar do tempo, pode-se observar que o mercado consumidor vem se tornando cada vez mais amplo e diversificado. Essa expansão, reflete diretamente na relação existente entre a contabilidade e as informações contábeis as quais tem como objetivo evidenciar, demonstrando, portanto, a necessidade de evolução da contabilidade em consonância com as mudanças do mercado e sociedade, a fim de atender a todos os tipos de usuários, conforme menciona Heissler, I. P.; Vendrusculo, M. I.; Sallaberry, j. D.

Pode-se conclui que a evidenciação das demonstrações contábeis é uma forma de garantir segurança aos seus usuários proporcionando clareza e transparência corporativa e, refletindo a realidade do contexto econômico-financeiro da entidade, além de reduzir a assimetria de informação. Ainda, segundo Amarante (2018) as demonstrações devem refletir informações que respeitem principalmente os conceitos de materialidade e relevância.

2.2 Auditoria

A auditoria é uma ferramenta contábil de verificação das Demonstrações Contábeis capaz de proporcionar aos usuários dessas demonstrações, conhecimento acerca da fiel realidade financeira e econômica das entidades, auxiliando tanto investidores e gestores na tomada de decisão, quanto o Fisco. Segundo Attie (1998), o termo auditoria é amplamente conhecido pela sua origem como sendo latina (aquele que ouve, o ouvinte), no entanto sua verdadeira origem vem do inglês por meio do termo *to audit*, que significa (examinar, ajustar, corrigir).

Quanto ao surgimento da auditoria e sua disseminação até os dias atuais, afirma-se que teve seu início na Inglaterra, por volta do século XIV, isso pelo fato desse país possuir em seu arcabouço as maiores e mais desenvolvidas instituições comerciais da época, o que por sua vez propiciou, devido à expansão financeira dessas empresas, a determinação da contribuição do imposto de renda dos seus rendimentos, sendo essa nação a primeira a instituir tal imposto, de acordo com Franco e Marra (2001).

Com o advento de grandes empresas no mercado capitalista da época, percebeu-se segundo Santos, Gonçalves e Almeida (2014), a necessidade de se obter um método de confirmação e averiguação do patrimônio financeiro, método esse que serviria como

uma forma de segurança tendo em vista todo o crescimento econômico dessas entidades. Devido a essa expansão pôde-se compreender a importância de se ter mecanismos capazes de garantir uma gestão mais eficiente, com dados e informações financeiras concretas, viabilizando de tal maneira uma tomada de decisão mais assertiva por parte dos gestores.

Os primeiros processos de auditoria teriam ocorrido com a intenção de detectar irregularidades nas entidades causadas por fraude e erro proposital por parte daqueles que ficavam responsáveis pela administração das operações da empresa, segundo Alberton (2002). Se baseava em uma forma de se confirmar por intermédio da averiguação dos aspectos contábeis e operacionais a integridade desses colaboradores frente ao cargo que ocupavam.

Por meio de uma visão mais atual, a auditoria pode ser definida, como ferramenta de análise de documentos, livros e registros contábeis conforme corrobora Franco e Marra (2001). Tal área procura alcançar por meio de informações e comprovações relacionados a administração e controle de bens, e recursos financeiros, se os registros e metodologia contábil estão de acordo com a legislação o que por sua vez é utilizado como informação para a elaboração das demonstrações contábeis.

Observa-se ainda, a construção de ideias comuns, as quais concordam em si que os resultados econômicos das entidades aumentam em proporção após suas demonstrações contábeis passarem pelo processo de auditoria independente, de acordo com Damascena, Firmino e Paulo (2011). O que, por sua vez, influencia também na criação de um elo de confiança entre o usuário e a auditada.

2.3 Auditoria Externa e Auditoria Interna

Quanto a forma de realização, a auditoria pode se dividir em duas áreas, segundo Arruda e Araújo (2012), a Auditoria Externa, a qual é exercida pelo auditor independente, ou seja, profissional devidamente habilitado conforme as normas de auditoria vigentes e sem nenhum vínculo a empresa alvo de auditoria, e a Auditoria Interna, sendo essa executada pelo auditor interno, tratando-se de um funcionário próprio da empresa, não devendo ser necessariamente um contador.

A auditoria externa ou independente, como também é conhecida, tem como objetivo primordial o exame e verificação quanto a fidedignidade e aplicabilidade dos demonstrativos contábeis financeiros das empresas auditadas, emitindo ao final de todo o procedimento aplicado uma opinião referente a análise feita. Além disso, o auditor externo segundo Muraro, Rota e Machado (2015) deve manter total independência sobre a entidade a ser auditada, não permitindo e concordando com possíveis exigências por parte dos gestores com relação a forma de auditoria a ser aplicada e a opinião a ser emitida.

É importante destacar a obrigatoriedade das empresas de grande porte, que são aquelas que no exercício anterior, obtiveram um ativo total superior a R$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R$ 300 milhões, em realizarem a auditoria independente de suas demonstrações contábeis, conforme definido na Lei 11.638/07, a qual modificou a Lei 6.404/76.

Na visão de Jund (2004), o processo de auditoria consiste em exame amostral da empresa auditada, o qual contempla documentos, registros e livros contábeis, conciliações e demais informações que foram empregadas na elaboração e posteriormente

evidenciação de suas demonstrações contábeis, expressando ao final dos trabalhos uma opinião a respeito das demonstrações contábeis a fim de atestar sua adequação.

De acordo com Attie (1998), o setor contábil impacta de forma expressiva as análises e julgamentos a serem considerados pelo auditor independente na auditoria das demonstrações. Isso pelo fato desse setor ser responsável pela elaboração de todos os registros, dados e informações úteis necessários a elaboração das demonstrações contábeis, constatando-se assim, a sua importância e influência nos trabalhos de auditoria.

Os autores Araújo; Arruda e Barretto (2008) reforçam que na auditoria interna, o profissional responsável, o qual é subordinado da empresa e pessoa de confiança dos gestores, preocupa-se em supervisionar e monitorar as informações contábeis a serem prestadas, assim como elementos operacionais da empresa, servindo como uma garantia de prestação de contas dos gestores, caracterizando-se dessa forma como um meio de assistência.

O processo desenvolvido pela auditoria interna, de acordo com o Manual de Auditoria Interna – Camões, Instituto da Cooperação e da Língua (2014) abrange técnicas de visualização e identificação de possíveis erros e problemas que possam vir a existir, buscando encontrar os motivos de sua ocorrência e quais as consequências que poderão impactar a gestão da organização. Além disso, o auditor interno deverá se empenhar em propor soluções e respostas para esses obstáculos e ainda, se atentar em criar métodos que viabilizem a melhoria dos processos internos da empresa a qual pertence.

Na auditoria interna, o principal ponto levado em consideração é a avaliação, revisão e controle das operações desenvolvidas na instituição de forma mais ampla. E ainda, de acordo com Jund (2004) buscar a todo momento oferecer mecanismos de aperfeiçoamento e de auxílio gerencial para uma efetiva performance das competências de cada área.

Pode-se perceber que a auditoria interna como processo de exame, dedica-se a análise em sua totalidade da eficiência de gestão interna e materiais de informação pertinentes no que se refere as diversas áreas de funcionamento da empresa, sejam elas, contábil, patrimonial, financeira e funcionais, conforme destaca Santos, Gonçalves e Almeida (2014).

2.4 Relatório de Auditoria

Na auditoria externa ou independente, a qual será considerada para contribuição quanto ao cumprimento do objetivo aqui proposto, o auditor independente tem a responsabilidade e obrigação de emitir ao final de todo o processo de auditoria realizado, um relatório de opinião o qual deve ser emitido, conforme Bialeski, Bertusso e Kounrouzan (2015) por meio de regras específicas no que se refere a sua forma.

O relatório de auditoria é o resultado final apresentado pelo auditor após realizados todos os trabalhos necessários para a concretização do processo de auditoria externa. É nele, que esse profissional demonstra de acordo com normas próprias de auditoria, qual a sua opinião a respeito das demonstrações financeiras da entidade, destacando o que julgar ser necessário. Segundo Perez Junior (2004), é por intermédio do relatório de auditoria independente que o auditor irá evidenciar sua conclusão quanto à conformidade das demonstrações da empresa auditada às normas que tratam da forma de estruturação e apresentação das demonstrações.

Na NBC TA 700 - Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, são apresentadas as responsabilidades do auditor independente quanto a formação de sua opinião com relação às demonstrações contábeis da empresa auditada, assim como a maneira que este profissional deverá emitir sua opinião, os critérios a serem considerados quanto aos tipos de opiniões existentes e o conteúdo de forma geral que precisará constar no relatório final.

De acordo com esta norma, o formato de relatório de auditoria que o auditor deve apresentar ao final da auditoria realizada, deve seguir a seguinte ordem de apresentação:

- Opinião do Auditor;
- Base para opinião;
- Continuidade Operacional;
- Principais Assuntos de Auditoria;
- Outras Informações;
- Responsabilidades da administração pelas demonstrações contábeis;
- Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis;
- Localização da descrição das responsabilidades do auditor independente pela auditoria das demonstrações contábeis;
- Outras responsabilidades relativas à emissão do relatório.

Ainda, conforme evidencia a NBC TA 700, existem dois tipos de opinião que o auditor poderá emitir, que são a Opinião Não Modificada e Modificada. A opinião Não Modificada expressa que as demonstrações contábeis em geral estão de acordo com as práticas contábeis. Já a Opinião Modificada expressa a presença de distorções relevantes nas demonstrações e a ausência de evidências que seriam apropriadas e suficientes para a formação da opinião do auditor.

A Opinião Modificada possui uma norma específica, a NBC TA 705 - Modificações na Opinião do Auditor Independente. Essa norma explica quando deve ser emitida opinião modificada e evidencia ainda, os três tipos de opiniões modificadas existentes, sendo elas: Opinião com Ressalva, a qual expressa a existência de distorções relevantes das demonstrações, mas sem ser generalizadas e, com ausência de evidência apropriada; Opinião Adversa, quando conclui-se que as distorções identificadas nas DC's são significantes e generalizadas e; a Abstenção de Opinião, a qual verifica-se a falta de evidências concretas que fundamentem a opinião do auditor.

Com relação a opinião modificada, percebe-se a dedicação de pesquisadores da área contábil em conhecer os motivos que influenciam na emissão desse tipo de opinião por parte do auditor. Pessoa (2018) buscou compreender a relação entre os indicadores contábeis e financeiros com a modificação dos relatórios de opinião dos clubes. Foi verificado que tais índices contribuem consideravelmente para explicar a emissão desse tipo de opinião nos relatórios, uma vez que representam a situação financeira e econômica dessas entidades.

Já os autores, Silvestre, Pereira e El Khatib (2016) constataram que em 2010 e 2011, as contingências e imobilizados foram os motivos mais contínuos de emissão de opinião com ressalva nos relatórios de auditoria dos times de futebol da série A do campeonato brasileiro. Observou-se também que aqueles que possuíam opinião modificada tiveram desempenho menor em relação aos que não apresentaram. Por outro lado, Galvão e Vasconcellos (2014) concluíram mediante uma amostra maior, sendo

composta por times da série A e B do campeonato brasileiro que além do imobilizado, provisões e tributos são os temas mais causadores de ressalva feita pelo auditor.

Por meio de um estudo dos relatórios de auditoria dos times da série A, o qual se utilizou com base os exercícios de 2017 a 2018, Santos, Muraro e Basso (2019) confirmaram que o principal motivo que leva os auditores a ressalvarem sua opinião é a falta de cumprimento coerente das normas contábeis, tendo como segundo motivo a ausência de resposta das cartas de confirmação com terceiros. Além desses, verificou-se utilização de taxas de depreciação inapropriadas e falta de registros de dívidas dos clubes.

Além do futebol, tem-se a preocupação quanto aos relatórios de opinião de outras áreas da economia brasileira, como foi o caso da pesquisa desenvolvida por Damascena, Firmino e Paulo (2011), que verificaram por meio de uma amostra de 1.466 pareceres das companhias abertas do Brasil entre 2006 e 2008, que os temas Limitação do Escopo e Impossibilidade de formação de opinião, foram os principais fatores que ocasionaram a emissão de opiniões com ressalva por parte dos auditores independentes, além de parágrafos de ênfase evidenciando passivo a descoberto, prejuízos constantes e carência de capital de giro dessas entidades.

Observa-se também estudos direcionados não somente para a auditoria atrelada ao contexto do futebol, mas também a outras áreas da contabilidade, como é o caso da pesquisa feita por Rezende e Dalmácio (2015), a qual mediante teste estatístico de 27 clubes da série A, B ou C de 2008 do campeonato brasileiro demonstrou que, o nível de governança corporativa influencia significativamente na performance tanto esportiva quanto econômico-financeira dos clubes. Ademais, destaca-se a importância dos clubes adaptarem suas práticas de governança em consonância com os aspectos organizacionais específicos de cada um, conforme afirma Siqueira Pitta Marques e Lucirton Costa (2016).

A ausência desses métodos gerenciais e de governança trazem resultados financeiras pouco satisfatórios para os clubes de futebol, visto que os impedem de gerar receitas maiores e mais satisfatórias, isso pode ser justificado principalmente pelo fato dos times do futebol brasileiro ter uma administração amadora e pouco profissional, conforme destaca Nakamura (2015).

Tendo em vista as diversas visões e conclusões apresentadas, pode-se comprovar que na emissão do relatório de auditoria, o qual representa o resultado final da auditoria independente, o auditor deixará sua opinião devidamente formada sobre os demonstrativos da empresa alvo de análise baseando-se na averiguação dos dados e informações pertinentes ao trabalho desenvolvido, permitindo assim, a compreensão e conhecimento por parte dos usuários dessas informações, sejam eles, investidores, Governo, gestores e outros que tenham o interesse de tal avaliação.

2.3 Legislação Aplicável aos Clubes de Futebol

A primeira legislação voltada para o desporto no Brasil foi o Decreto-Lei 3.199, de 14 de abril de 1941, este foi o primeiro passo de regulamentação do esporte, no entanto, conforme verificado no referido decreto, os clubes eram proibidos de crescer e se desenvolver se não fosse dentro das normas estabelecidas por ele. Foi criado também neste decreto, as Confederações, Federações, Ligas e Associações Desportivas, sendo esses os meios que seriam desenvolvidas as práticas do desporto, conforme menciona Assis, Andrade, Benevides, Barbosa e Lourenço (2020).

Ainda em termos de legislação, a Lei n.º 6.354/76 por outro lado, se preocupou em dar um tratamento mais exclusivo ao desporto brasileiro, sendo conhecida como a Lei do Passe, a qual permitia aos clubes, segundo Felgueiras da Silva e Azevedo de Carvalho (2009), o proveito dos direitos sobre o seu atleta, no entanto, isso não significava a obtenção de resultados financeiros satisfatórios.

Em 1993 foi sancionada a Lei nº. 8.672/93, a chamada Lei Zico, a qual instituiu normas gerais do desporto, trazendo consigo a possibilidade dos clubes em se tornarem ou não organizações com fins lucrativos. Posteriormente, mais precisamente em 1998, foi criada a Lei 9.615 de 24 de março, a Lei Pelé, a qual revogou a Lei Zico, ficando assim configurada como a lei geral do desporto, evidenciando a obrigação dos clubes brasileiros de futebol se transformarem empresas, tendo como objetivo a lucratividade criando assim o "clube-empresa".

Para tanto, em 2000 a Lei nº 9.981/00 alterou dispositivos da Lei Pelé, tornando facultativo às entidades desportivas a sua alteração em empresa com fins lucrativos ou não. Conforme destaca Silvestre, Pereira e El Khatib (2016), a legislação do desporto passou por diversas alterações, as quais facultava ou obrigava por vezes a transformação dos clubes em empresas, no entanto, com a edição da Lei nº 10.672, de 15 de maio de 2003 finalmente se chegou a um consenso, sendo facultativa a escolha dos clubes em se tornarem ou não empresas.

Essa lei incluiu na redação da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé) a obrigatoriedade das entidades desportivas em elaborar e publicar suas demonstrações financeiras de acordo com a lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76) após terem passado pela auditoria independente. Com a nova exigência, os clubes de futebol, pelo fato de serem entidades desportivas passaram a publicar suas demonstrações devidamente auditadas, no entanto verificou-se a ausência de padrões quanto à elaboração dessas demonstrações, sendo utilizados critérios diferentes de uma entidade para outra.

Tendo em vista essa falta de padronização das demonstrações contábeis, o Conselho Federal de Contabilidade criou a Resolução nº 1.005 de 17 de setembro de 2004, a qual aprovou a NBC - T - 10.13, que trata dos aspectos contábeis específicos do desporto. Ademais, tal solução foi revogada pela resolução do CFC 1.429 de 25 de janeiro de 2013, a qual aprovou a ITG 2003 – Entidade Desportiva Profissional, a qual se trata de uma atualização da resolução nº 1.005/04 já mencionada.

Por fim, a ITG 2003(R1), uma atualização desta, tem como intuito definir critérios e métodos específicos de avaliação, de registros contábeis e de estruturação das demonstrações contábeis das entidades de futebol e outras entidades também desportivas. Dessa forma, verifica-se que os clubes de futebol não devem se atentar apenas em preparar seus atletas para ganhar as partidas e conquistar o seu lugar nos mais variados campeonatos, mas também devem se preocupar em evidenciar aos diversos usuários de suas demonstrações a realidade de sua gestão financeira e econômica.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa caracteriza-se como uma pesquisa descritiva exploratória. Quanto aos procedimentos técnicos, trata-se de uma pesquisa documental a qual poderá contribuir para a análise aprofundada dos objetivos propostos neste estudo, objetivando extrair informações relevantes que possam contribuir para a sociedade. Já no que se refere a abordagem do problema, classifica-se como quali-quantitativo. O que propicia que as

conclusões feitas apresentem elementos com dados de cunho quantitativo e elementos com informações de caráter qualitativo.

Para analisar os dados colhidos a partir da pesquisa documental, foi empregado análise de conteúdo a fim de tratá-los e posteriormente transformá-los em material informativo. Na análise desenvolvida buscou-se detectar os clubes de futebol que apresentaram os relatórios de auditoria independente; identificar dentre os relatórios divulgados quais apresentaram opinião modificada ou não, e por fim apresentar os motivos da emissão de opinião modificada com ressalva.

A população do presente estudo foi composta pelos clubes de futebol que participaram do campeonato brasileiro da Série A, compreendendo o período de 2010 a 2019, perfazendo um total de 35 clubes diferentes. No entanto, a amostra ficou delimitada a 19 clubes dos quais se conseguiu acesso aos Relatórios de Auditoria Independente publicados juntamente com as suas demonstrações contábeis, totalizando em 169 relatórios de auditoria divulgados. Para a coleta de tais informações, foi desenvolvida uma pesquisa no meio eletrônico e no site dos times.

A escolha dos clubes da Série A do campeonato brasileiro se deu pelo fato de ser a competição mais disputada e acompanhada do ano. Quanto ao período de análise, tem-se a intenção de uma verificação mais abrangente para se poder ter uma conclusão mais robusta e ampla dos objetivos propostos na pesquisa.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção constam a relação dos relatórios de auditoria analisados para a pesquisa proposta e suas respectivas opiniões emitidas, dívidas em opiniões sem modificação e com modificação. Também serão apresentadas, dentre as opiniões modificadas encontradas, quais tiveram Ressalva por parte dos auditores independentes e os principais motivos que levaram a emissão dessa categoria de opinião.

4.1 Relatórios de Auditoria de 2010 a 2019

A amostra analisada contou com 19 clubes distintos que participaram da Série A do Campeonato Brasileiro, dos quais se conseguiu acesso aos seus respectivos relatórios de auditoria durante o período de 2010 a 2019. Desse total de clubes, verificou-se que a maioria deles apresentaram em seus relatórios de auditoria Opinião Modificada sem Ressalva conforme demonstra a Tabela 1.

Tabela 1:Relatórios de Auditoria - Tipos de Opinião - 2010 a 2019

Tipo de Opinião	Sem Modificação	Com Modificação	Total
2010	3	9	12
%	25%	75%	100%
2011	5	8	13
%	38%	62%	100%
2012	9	8	17

Tipo de Opinião	Sem Modificação	Com Modificação	Total
%	53%	47%	100%
2013	10	7	17
%	59%	41%	100%
2014	10	9	19
%	53%	47%	100%
2015	11	6	17
%	65%	35%	100%
2016	10	9	19
%	53%	47%	100%
2017	13	4	17
%	76%	24%	100%
2018	12	7	19
%	63%	37%	100%
2019	10	9	19
%	53%	47%	100%
Total	93	76	169

Fonte: elaborado pelo autor

Na Tabela 1 distribuem-se os relatórios de auditoria localizados dos clubes referentes aos anos de 2010 a 2019. No entanto, conforme apresentado abaixo na Tabela 2, não foram localizados os relatórios de auditoria dos clubes América – MG, Atlético – MG, Avaí, Corinthians, Criciúma, Cruzeiro, EC Vitória, Guarani, Palmeiras, Santos e Vasco da Gama nos anos especificados.

Tabela 2: Relatórios de Auditoria Não Encontrados - 2010 a 2019

2010	2011	2012	2013	2015	2017
América - MG	América - MG	América - MG	Santos	Corinthians	Guarani
Atlético - MG	Avaí	EC Vitória	Vasco da Gama	Guarani	Palmeiras
Avaí	Criciúma				
Criciúma	Cruzeiro				
Cruzeiro	EC Vitória				
EC Vitória	Vasco da Gama				
Vasco da Gama					

Fonte: elaborado pelo autor.

Ademais, pôde-se constatar, por meio das informações coletadas, que em média 55% dos relatórios de auditoria desses dez anos foram publicados sem modificação, enquanto 45% com modificação. Deste modo, é válido destacar que quando um auditor emite uma opinião sem modificação, significa que as demonstrações auditadas foram elaboradas adequadamente e que não possuem distorções capazes de influenciar ou limitar a sua opinião.

4.2 Relatórios de Auditoria com Modificação

A modificação de uma opinião se dá pelo fato de o auditor independente compreender que as demonstrações contábeis não representaram adequadamente a posição financeira da empresa e/ou não foi possível obter evidências que validassem os dados e informações disponíveis. Conforme já citado nesta pesquisa, essa opinião pode

ser emitida de três maneiras: opinião com Ressalva, Abstenção de Opinião e/ou opinião Adversa.

A Tabela 3 evidencia as opiniões modificadas mencionadas anteriormente e as opiniões não modificadas (sem ressalvas) emitidas nos relatórios de auditoria dos clubes entre os anos de 2010 à 2019. Além disso, é apresentada a quantidade desses relatórios e o percentual de relatórios com opinião não modificada.

Tabela 3 - Relatórios de Auditoria por Clube e Tipo de Opinião - 2010 a 2019

Quant.	Times	Opinião Não Modificada	Opinião c/ Ressalva	Opinião Adversa	Abstenção de opinião	Quantidade de Relatórios	% Relatórios c/opinião Não Modificada
1	América - MG	6	1	0	0	7	86%
2	Atlético - PR	7	3	0	0	10	70%
3	Atlético - MG	9	0	0	0	9	100%
4	Avaí	8	0	0	0	8	100%
5	Botafogo	2	8	0	0	10	20%
6	Corinthians	8	1	0	0	9	89%
7	Criciúma	7	1	0	0	8	88%
8	Cruzeiro	7	1	0	0	8	88%
9	EC Vitória	2	5	0	0	7	29%
10	Flamengo	6	3	1	0	10	60%
11	Fluminense	6	4	0	0	10	60%
12	Goiás	0	10	0	0	10	**0%**
13	Grêmio	3	7	0	0	10	30%
14	Guarani	0	6	0	2	8	**0%**
15	Internacional	4	6	0	0	10	40%
16	Palmeiras	4	4	1	0	9	44%
17	Santos	3	6	0	0	9	33%
18	São Paulo	10	0	0	0	10	100%
19	Vasco da Gama	1	5	0	1	7	14%
	Total	93	71	2	3	169	-

Fonte: elaborado pelo autor.

Mediante a análise de conteúdo dos relatórios de auditoria com opinião modificada, verificou-se que o percentual de emissão de opinião com ressalva foi de 93%, em contrapartida, 4% refere-se a relatórios com abstenção de opinião enquanto o remanescente de 3% a opinião adversa. Logo, infere-se por intermédio da Tabela 3 que, as opiniões modificadas com ressalva foram superiores em relação às outras duas categorias de opinião apresentadas.

No que se refere aos relatórios não modificados, foi possível constatar que apenas dois clubes dos dezenove analisados, não apresentaram em seus relatórios de auditoria, no período considerado, nenhuma emissão de opinião não modificada, ou seja, todos as opiniões emitidas foram modificadas.

4.3 Principais motivos condicionantes de Opinião Modificada com Ressalva

O intuito principal deste trabalho é identificar os motivos mais relevantes que levaram os auditores a emitirem opinião modificada com ressalva no relatório dos clubes

do campeonato brasileiro da série A nos anos de 2010 a 2019. A Tabela 4 e 5 apresentam quais foram esses motivos, sendo que esta evidencia os dados em forma de percentuais, enquanto aquela de forma quantificada.

Por intermédio dos dados apresentados nas tabela 4 e 5, depreende-se que, dentre os dez principais motivos destacados que condicionaram em emissão de opinião modificada com ressalva nos relatórios de auditoria, 26% tem como motivo mais frequente a inexistência de evidências suficientes de auditoria, referindo-se essa a situações relacionadas a: identificação efetiva de receitas oriundas dos sócios dos clubes pelo regime de caixa; adequação dos gastos com formação dos atletas; cumprimento das condições estabelecidas pelo Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro (PROFUT), após sua adesão; e evidências comprobatórias da quitação de obrigações sociais, trabalhistas e fiscais.

Seguindo a ordem de nível de ocorrência, com 24% o ativo imobilizado foi o segundo mais destacado, compondo-se principalmente por questões relativas a reconhecimento de depreciação acumulada de acordo com taxas fiscais determinadas pela Secretaria da Receita Federal (SRF) que não consideram a expectativa de vida útil dos bens; ausência de revisão de vida útil e valor residual; e reavaliação dos ativos imobilizados.

A ausência de confirmação das cartas de circularização representa 16% das motivações de ressalvas apresentadas, logo, devido a não obtenção de respostas dessas cartas não se foi possível avaliar por exemplo, os impactos nas demonstrações financeiras. Já no que relaciona-se a aplicação incorreta de normas e registros contábeis, essa por sua vez, evidencia um percentual de 9%, o qual associa-se sobretudo à falta de reconhecimento dos gastos com formação dos atletas segundo a ITG 2003; empréstimos mantidos a valores históricos e ajustes de exercícios anteriores.

Com um percentual de 6%, tem-se os ativos, passivos e/ou patrimônio líquido que foram registrados a maior ou a menor no balanço, impactando de tal forma o resultado final das demonstrações.

No que lhe concerne às Demonstrações contábeis consolidadas não publicadas, esta apresenta um percentual de 5%, ou seja, os clubes não estão divulgando as informações financeiras consolidadas ou individualmente conforme determina o Pronunciamento Técnico CPC 36 (R3) - Demonstrações Consolidadas.

As contingências foram outro motivo destacado, representando 4%. Esta, por sua vez, considerou na maioria dos relatórios a avaliação que não foi realizada de constituição e/ou complemento de provisão para contingências. Assim como as contingências, a Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa representa 4% dos motivos avaliados, isso sumariamente, por não ter sido constituída em situações que se necessitava a constituição dessa provisão ou ainda, pelo fato da administração e política interna do clube ter optado por não considerá-la.

Os direitos econômicos dos atletas apresentam um percentual de 3%. A grande maioria dos clubes não registraram a quantidade de atletas vinculados, contendo o percentual de direito econômico de cada um, assim não se foi possível formar uma opinião quanto a existência ou não de ativos e passivos não reconhecidos.

Tabela 4: Relação dos Principais Motivos de Ressalvas - 2010 a 2019 – (nº)

Principais motivos de Ressalvas	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Total
Aplicação incorreta de normas e registros contábeis	2	0	0	1	2	1	2	0	2	3	13
Ativo Imobilizado	6	5	3	2	3	3	5	2	2	2	33
Ativo, Passivo e/ou Patrimônio Líquido registrados a maior ou a menor	1	1	1	2	0	1	1	0	1	0	8
Ausência de confirmação das cartas de circularização	4	1	1	1	4	1	3	2	2	3	22
Contingências	2	1	1	0	0	0	0	0	1	1	6
Demonstrações contábeis consolidadas não publicadas	0	0	1	1	1	1	1	0	1	1	7
Direito econômico dos atletas	0	0	0	2	1	0	0	0	1	0	4
Inexistência de evidências suficientes de auditoria	2	2	2	3	5	4	5	3	5	5	36
Parcelamentos Timemania	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0	4
Provisão para crédito de liquidação duvidosa	0	0	1	0	2	1	1	0	0	0	5
Total	17	11	11	13	19	12	18	7	15	15	138

Fonte: elaborado pelo autor.

Tabela 5:Relação dos Principais Motivos de Ressalva - 2010 a 2019 - (%)

Principais motivos de Ressalvas	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Aplicação incorreta de normas e registros contábeis	12%	0%	0%	8%	11%	8%	11%	0%	13%	20%
Ativo Imobilizado	35%	45%	27%	15%	16%	25%	28%	29%	13%	13%
Ativo, Passivo e/ou Patrimônio Líquido registrados a maior ou a menor	6%	9%	9%	15%	0%	8%	6%	0%	7%	0%
Ausência de confirmação das cartas de circularização	24%	9%	9%	8%	21%	8%	17%	29%	13%	20%
Contingências	12%	9%	9%	0%	0%	0%	0%	0%	7%	7%
Demonstrações contábeis consolidadas não publicadas	0%	0%	9%	8%	5%	8%	6%	0%	7%	7%
Direito econômico dos atletas	0%	0%	0%	15%	5%	0%	0%	0%	7%	0%
Inexistência de evidências suficientes de auditoria	12%	18%	18%	23%	26%	33%	28%	43%	33%	33%
Parcelamentos Timemania	0%	9%	9%	8%	5%	0%	0%	0%	0%	0%
Provisão para crédito de liquidação duvidosa	0%	0%	9%	0%	11%	8%	6%	0%	0%	0%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: elaborado pelo autor.

Da mesma forma, os parcelamentos com o Timemania também apresentaram um percentual de 3%. É imprescindível destacar que esse motivo em especial, se refere a um clube especificamente, o Internacional. A associação ao programa foi para o parcelamento e amortização de suas dívidas fiscais e previdenciárias. No entanto, os valores de tais obrigações ainda estão subordinados à assinatura dos órgãos gestores dos tributos e contribuições sociais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve por finalidade identificar e apresentar os motivos mais relevantes que condicionaram na emissão de opinião modificada com ressalva nos relatórios de auditoria independente dos clubes de futebol da série A do campeonato brasileiro relativos aos anos de 2010 a 2019, ou seja, verificar as falhas e dificuldades dos clubes de futebol do Brasil na elaboração e evidenciação de suas demonstrações contábeis em conformidade com as normas brasileiras de contabilidade.

Os resultados da pesquisa demonstraram que dos 169 relatórios de auditoria independente dos times de futebol analisados, em média 55%, apresentaram opinião sem modificação enquanto que 45% opinião modificada. Foi possível constatar ainda que dos relatórios com opinião modificada aproximadamente 93% referem-se a modificação por ressalva, o percentual de 2% diz respeito a abstenção de opinião do auditor e 1% a opinião adversa. Logo, percebe-se a predominância de emissão de opinião modificada com ressalva em relação as outras duas formas de modificação de opinião.

Quanto aos principais motivos que ocasionaram na emissão de opinião modificada com ressalva nos relatórios dos clubes no período examinado, o que mais se destacou foi a inexistência de evidências suficientes de auditoria, com um percentual de 26%; seguido do ativo imobilizado; ausência de confirmação das cartas de circularização; aplicação incorreta de normas e registros contábeis; ativos, passivos e/ou patrimônio líquido que foram registrados a maior ou a menor; demonstrações contábeis consolidadas não publicadas; contingências; provisão para crédito de liquidação duvidosa; direitos econômicos dos atletas e parcelamentos com o Timemania.

Diante dos dados coletados e conclusões formadas acerca destes, recomenda-se aos clubes maior prudência nos departamentos que venham a tratar de questões financeiras, administrativas e operacionais. Isso mediante ao cumprimento das normas contábeis, assim como o gerenciamento e atualização de sistemas de controles internos que sejam fiéis a realidade do clube e ainda, fornecimento de informações concretas e corretas.

Perante o exposto, nota-se a relevância da auditoria das demonstrações contábeis por meio da sua capacidade em evidenciar com autenticidade e transparência a conjuntura a qual se encontram as entidades, o que por outra perspectiva, permiti maior segurança e credibilidade a diversos usuários da informação contábil, e ainda, com a observância a produção de informações conforme as normas gerais de contabilidade e seus princípios.

Em vista disso, sugere-se para estudos futuros, uma análise e comparação que permitam verificar se a categoria de opinião emitida pelo auditor independente tem relação com o desempenho econômico-financeiro dos clubes de futebol brasileiro, e ainda, estudos que possibilitem a averiguação da gestão adotada e praticada por eles para posterior compreensão das limitações ou razoes pelas quais não cumprem de forma integral a legislação contábil. Em função das novas estruturas societárias, principalmente das Sociedades Anônimas do Futebol (SAFs), vislumbra-se a comparação dos relatórios após a alteração societária.

REFERÊNCIAS

ALBERTON, Luiz. **Uma Contribuição para a Formação de Auditores Contábeis Independentes na Perspectiva Comportamental**. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis. 2002.

AMARANTE, Wender Ferreira do. **Qualidade de Evidenciação nas Demonstrações do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Mato Grosso.** Universidade Federal de Mato Grosso. Cuiabá. 2018.

ANDRADE, Michel de Castro. **Padronização das Demonstrações Contábeis dos Principais Clubes de Futebol do Brasil**. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. 2009.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes; BARRETTO, Pedro Humberto Teixeira. **Auditoria Contábil: enfoque teórico, normativo e prático**. São Paulo: Saraiva, 2008.

ARRUDA, Daniel; ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Fundamentos da auditoria: a auditoria das demonstrações financeiras em um contexto global**. São Paulo: Saraiva, 2012

ASSIS, Renan Barabanov de; SANTOS, Ariovaldo dos. Análise dos relatórios de auditoria dos clubes brasileiros. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 25, n. 2, p. 121-139, 2020.

ASSIS, Renan Barabanov de; ANDRADE, Gabriela Vasconcelos de; BENEVIDES, Vinicius Rodrigues; BARBOSA, Wesley Nogueira; LOURENÇO, Isabel Costa. **"Futebol GAAP" no Brasil: Uma Análise sobre a Aplicação dos Requisitos de Evidenciação e Divulgação das Normas IFRS por Clubes Profissionais.** XX USP International Conference in Accouting. 2020. P. 1-20.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BIALESKI, Anderson Rodrigo; BERTUSSO, João Paulo Dominiki; KOUNROUZAN, Marcia Covaciuc. **A importância da auditoria externa para a credibilidade das empresas**. Anais do 13º Encontro Científico Cultural Interinstitucional, 2015.

BRASIL, CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 700. Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis** de 04 de julho de 2016. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA700. Acesso em: 17 ago. 2020.

BRASIL, CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 705. Modificações na Opinião do Auditor Independente** de 04 de julho de 2016. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA705. Acesso em: 17 ago. 2020.

BRASIL, CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **ITG 2003 (R1). Altera a ITG 2003, que dispõe sobre Entidade Desportiva Profissional** de 07 de dezembro de 2017. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/ITG2003(R1)&arquivo=ITG2003(R1).doc. Acesso em: 17 ago. 2020.

BRASIL, CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1429 de 30 de janeiro de 2013. ITG 2003. Entidade Desportiva Profissional.** Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2013/001429. Acesso em: 17 ago. 2020.

BRASIL. LEI Nº 9.615, DE 24 DE MARÇO DE 1998. **Institui normas gerais sobre desporto e dá outras providências**. Brasília, DF. mar1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9615consol.htm. Acesso em: 30 jun. 2020.

BRASIL. LEI Nº 11.638 DE 28 DE DEZEMBRO DE 2007. **Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.** Brasíli, DF, dez 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em: 27 ago. 2020.

BRASIL. LEI Nº 6.404, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações.** Brasília, DF. dez.1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 30 jun. 2020.

BRASIL. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento conceitual básico (R1) Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasília. dez.2009. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf

DAMASCENA, Luzivalda Guedes; FIRMINO, José Emerson; PAULO, Edilson. **Estudo sobre os Pareceres de Auditoria: Análise dos Parágrafos de Ênfase e Ressalvas Constantes nas Demonstrações Contábeis das Companhias Listadas na Bovespa**. Revista Contabilidade Vista & Revista, Belo Horizonte. vol. 22, 2011, n. 2, p. 125-154.

FELGUEIRAS DA SILVA, José Antonio; AZEVEDO DE CARVALHO, Frederico Antonio. **Evidenciação e desempenho em organizações desportivas: um estudo empírico sobre clubes de futebol**. Revista de Contabilidade e Organizações. São Paulo. vol. 3, 2009, n. 6.

FELIX, João Vitor Gomes; SILVA, José Marcos da. Como os Clubes de Futebol Brasileiro se Financiam: Diferenças entre os Clubes da Série A e B do Campeonato Brasileiro entre 2007 e 2018. *In*: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 2020. *Anais eletrônicos* [...].

FILHO, José Marta; RAMOS DE OLIVEIRA,Sandra Regina; OLIVEIRA, Wdson de; SANTOS, Maria de Lourdes C. S. **A importância da contabilidade gerencial e dos sistemas**

de informações para as empresas. Revista Científica UNAR, Araras (SP), v.11, n.2, p.97-103, 2015.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GABINETE DE AVALIAÇÃO E AUDITORIA CAMÕES, INSTITUTO DA COOPERAÇÃO E DA LÍNGUA. **Manual de auditoria interna**. 3. ed. Lisboa. 2014. Disponível em: https://www.institutocamoes.pt/images/transparencia/Manual_Auditoria_Interna.pdf. Acesso em: 30 jun. 2020.

GALVÃO, Nadielli Maria dos Santos; VASCONCELOS, Ana Lucia Fontes de Souza. **Ressalvas Recorrentes nos Relatórios de Auditoria dos Clubes de Futebol.** R. Cont. Ufba, Salvador. 2015 v. 9, n. 1, p. 73 – 92.

HEISSLER, I. P.; VENDRUSCULO, M. I.; SALLABERRY, J. D. **A evolução da contabilidade ao longo da história do brasil.** Revista de Administração e Contabilidade - RAC (CNEC). Ano 17, n. 34, p. 04-25, jul./dez. 2018.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JUND, Sergio. Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos. 6 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

MURARO, Mirna; ROTA, Diogo; MACHADO, Amanda de Almeida. **Relatório de auditoria independente: análise das modificações na opinião do auditor nas demonstrações contábeis publicadas no jornal do comércio**. XV Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul. 2015. Bento Gonçalves.

NAKAMURA, Wilson Toshiro. **Reflexões Sobre a Gestão de Clubes de Futebol no Brasil**. Journal of Financial Innovation. São Paulo, vol. 1, 2015, n.1.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PESSOA, Vandersson Lucyo Rufino. **Fatores Financeiros Determinantes para Modificação da Opinião dos Relatórios de Auditoria Independente dos Clubes de Futebol no Brasil.** Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Natal. 2018. p. 2-31.

REZENDE, Amaury José; DALMÁCIO, Flávia Zóboli. **Práticas de Governança Corporativa e Indicadores de Performance dos Clubes de Futebol: uma Análise das Relações Estruturais**. Contabilidade, Gestão e Governança, Brasília. 2015. v. 18, n. 3, p. 105-125.

SANTOS, Elaine da Silva; GONÇALVES, Cleaylton Ribeiro de Medeiros; ALMEIDA, Alex Santos. **A importância da auditoria contábil nas empresas e entidades do terceiro setor**. Revista Eletrônica da FANESE, Aracajú. 2014. v. 3, n. 1.

SANTOS, Sandra Regina Toledo dos; MURARO, Mirna; BASSO, Rafaela Pieta. **Auditoria independente nos clubes de futebol brasileiro: um estudo sobre o conteúdo dos relatórios de auditoria**. XVII Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Bento Gonçalves. 2019. p. 1-16.

SILVA, Thiago Bruno de Jesus; SANTOS, Cleston Alexandre dos; CUNHA, Paulo Roberto da. **Relação entre o Desempenho Econômico-Financeiro e o Relatório de Auditoria dos Clubes de Futebol Brasileiros**. Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, UNEB, Salvador. 2017. v. 7, n. 3, p. 177- 200.

SILVESTRE, Adalene Olivia; PEREIRA, Fernando Andrade; EL KHATIB, Ahmed Sameer. **Auditoria independente: um estudo sobre o conteúdo dos relatórios das demonstrações contábeis dos clubes de futebol brasileiros**. Revista de Contabilidade e Controladoria. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, v. 8, 2016, n.2, p. 90-107.

SIQUEIRA PITTA MARQUES, Daniel; LUCIRTON COSTA, André. **Administração de clubes de futebol profissional: proposta de um modelo específico de governança para o setor**. Organizações & Sociedade. Universidade Federal da Bahia, Salvador. v. 23, 2016, n. 78, p. 378-405.

STOLZ, Bruna Maíra Müller; GELATTI, Rosemary; MORAES, Daiane Ribas; BRAUN, Décio Roque. **Uma Análise dos Relatórios de Auditoria Externa dos Clubes de Futebol do Rio Grande do Sul na série A do Campeonato Brasileiro em 2015**. Revista de Contabilidade Dom Alberto, Santa Cruz do Sul. 2016. v. 1, n. 10.