

UMA ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA EXTERNA DOS CLUBES DE FUTEBOL DO RIO GRANDE DO SUL NA SÉRIE A DO CAMPEONATO BRASILEIRO EM 2015

Bruna Maíra Müller Stolz ¹

Rosemary Gelatti ²

Daiane Ribas Moraes ³

Décio Roque Braun ⁴

RESUMO

Este estudo tem por objetivo analisar os relatórios de auditoria externa dos clubes de futebol do Rio Grande do Sul que participaram da série A do campeonato brasileiro em 2015, os quais foram Grêmio Foot – Ball Porto Alegre e Sport Club Internacional, com ênfase a identificar os tipos de opiniões expressadas pelos auditores independentes. Com base nisso, realizou-se uma pesquisa descritiva e exploratória, através de uma análise documental, que compreendeu os relatórios de auditoria independente emitidos nos anos de 2011, 2012, 2013 e 2014, disponibilizados nos respectivos sites dos clubes de futebol mencionados. Diante disso, o estudo evidenciou que no período delimitado para tal análise, ambos os clubes obtiveram em seus relatórios de auditoria independente opiniões com ressalvas, com maior diversidade de ressalvas no relatório do Grêmio. Tais ressalvas indicam práticas contábeis que contrariam os Princípios de Contabilidade, em especial o princípio da competência e da prudência. Ainda, identificou-se o reconhecimento de ativos de forma equivocada, seja pela reavaliação de bens do imobilizado ou pelo reconhecimento de ativos intangíveis. Os relatórios de auditoria analisados continham ainda parágrafos de ênfase, chamando a atenção do usuário, por exemplo, para evidências de descontinuidade.

Palavras-chave: Auditoria Externa. Relatório de Auditoria Independente. Clubes de Futebol.

ABSTRACT

This study aims to examine the external audit reports of the Rio Grande do Sul football clubs participating in the Series A of the Brazilian championship in 2015, which were Grêmio Foot - Ball Porto Alegre and Sport Club Internacional, with emphasis on identifying types of opinions expressed by independent auditors. Based on this, we carried out a descriptive and exploratory research through a documentary analysis, which included the independent audit reports issued in the years 2011, 2012, 2013 and 2014, available on the respective websites of the mentioned football clubs. Thus, the study showed that the defined period for this analysis, the two clubs mentioned above, obtained in their independent audit reports on its financial statements, opinion with caveats. Some of the reasons that led to such views went from year to year without being adjusted. They were also explored emphasis paragraphs in each issued report.

Keywords: External Audit. Independent Audit Report. Soccer clubs.

¹ Graduada em Ciências Contábeis – IESA - E-mail: brunamairastolz@hotmail.com

² Mestre em Ciências Contábeis – UNISINOS. Professora do curso de Ciencias Contábeis do CNEC/IESA.

³ Mestre em Gestão Estratégica das Organizações– URI. Professora do curso de Ciencias Contábeis do CNEC/IESA.

⁴ Mestre em Engenharia da Produção – UFSM. Professor do curso de Ciencias Contábeis do CNEC/IESA.

1 INTRODUÇÃO

O esporte mais praticado no Brasil e também a paixão nacional é o futebol. Esse esporte que é capaz de unir camadas sociais, pelos seus sentimentos de unidade, de igualdade e de disputa e ao mesmo tempo de paixão, possui uma grande influência na população brasileira e isso se percebe pela facilidade de encontrarmos pessoas discutindo lances polêmicos dos jogos, pela grande quantidade de jogadores de times de bairros e pelo número de pessoas que exibem as camisas de seus times em praticamente todos os lugares.

Com efeito, o futebol está cada vez mais movimentando quantias vultosas de dinheiro, inclusive com outros países, isso faz com que os clubes de futebol transformem-se em empresas com grande movimentação financeira, necessitando de uma gestão eficiente e maior transparência com seus grupos de interesse (stakeholders).

Tal demanda requer um conjunto de procedimentos relacionados com o planejamento, execução, análise e controle das atividades financeiras. Para contribuir com este objetivo o gestor conta com as Demonstrações Contábeis, de modo a fazer uma leitura da situação financeira da empresa e, portanto, necessitam estar revestidas de confiabilidade. Tal credibilidade é também atributo essencial na relação da empresa com os seus stakeholders, em especial os investidores.

A Lei Pelé de março de 1998 impôs aos times de futebol a obrigatoriedade de elaborar e publicar na forma definida pela Lei das Sociedades Anônimas, os demonstrativos contábeis após terem sido auditados pelos auditores independentes.

Neste contexto de divulgação dos demonstrativos contábeis e o respectivo relatório dos auditores independentes sobre esses demonstrativos contábeis, surgiu o seguinte problema de pesquisa deste estudo: quais os tipos de ressalvas encontrados nos relatórios de auditoria dos clubes de futebol? E quais foram as ressalvas apontadas nos relatórios de auditoria? E ainda quais as firmas de auditoria independente que elaboraram esses relatórios de auditoria?

Para responder a essas questões de pesquisa, definiu-se como objetivo de estudo, analisar os relatórios de auditoria dos clubes de futebol do Rio Grande do Sul na série A do

campeonato brasileiro em 2015. Como objetivos específicos, estipulou-se: (a) Realizar levantamento de quais as firmas de auditoria independente que elaboram esses relatórios de auditoria; (b) Classificar os relatórios de auditoria quanto os tipos de ressalvas; (c) Identificar as ressalvas apontadas nos relatórios de auditoria; d) Analisar os parágrafos de ênfase.

O presente estudo está estruturado da seguinte forma: além desta introdução, apresenta-se o referencial teórico, que aborda auditoria, auditoria externa ou independente, objetivos gerais do auditor, tipos de relatório de auditoria e legislações do desporto brasileiro. Prossegue-se com a metodologia da pesquisa que explica a abordagem do estudo, a apresentação e análise dos dados da pesquisa, seguidas dos resultados e, por fim, a conclusão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são apresentados os conceitos e as características de auditoria e de auditoria externa, os objetivos gerais do auditor e o relatório de auditoria, com ênfase nos tipos de opinião do auditor. Por fim, expõem-se a legislação do desporto brasileiro.

2.1 Auditoria

De acordo com a Resolução CFC 1.203/09 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009, item 3):

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado 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.

Lins (2014) registra que são diversos os motivos que levam uma empresa ou até mesmo um clube de futebol a utilizarem um serviço de auditoria, mas de maneira mais simplificada, a auditoria significa conferência, verificação, análise e avaliação das demonstrações contábeis. E requer a comunicação dos resultados dentro de um determinado objetivo o qual a auditoria se dispôs.

Conforme a NBC TA Estrutura Conceitual (CFC, 2015, item 10):

Trabalho de asseguarção é o trabalho no qual o auditor independente visa obter evidências apropriadas e suficientes para expressar sua conclusão, de forma a

aumentar o grau de confiança dos usuários previstos sobre o resultado da mensuração ou avaliação do objeto, de acordo com os critérios que sejam aplicáveis.

Segundo a NBC TA acima citada, existem dois tipos de trabalho de asseguração, são eles: Trabalho de Asseguração Razoável e Trabalho de Asseguração Limitada.

Pela mesma norma, no trabalho de Asseguração Razoável o auditor independente reduz o risco do trabalho a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho, como base para a sua conclusão. Essa conclusão é expressa de forma que possa transmitir a sua opinião da sua mensuração ou avaliação do objeto de acordo com os critérios aplicáveis.

Já no Trabalho de Asseguração Limitada, prevê a NBC TA Estrutura Conceitual (CFC, 2015, item 15) que o auditor independente reduz o risco do trabalho a um nível que é aceitável, mas que ainda é maior que o trabalho de asseguração razoável. Dessa maneira, sua conclusão deve ser transmitida com base nos procedimentos realizados e evidências obtidas. A natureza, a época e a extensão dos procedimentos executados nesse tipo de trabalho de asseguração são restritas. Mas mesmo assim são planejados para obter um nível de segurança significativo, isto é, o nível de segurança obtido pelo auditor deve ser capaz de aumentar a confiança dos usuários previstos sobre a informação do objeto em nível que seja mais do que irrelevante.

Para a emissão dos relatórios de asseguração o auditor independente forma sua conclusão com base nas evidências obtidas e emite o relatório expressando-se de forma clara e atendendo os elementos básicos para os relatórios de asseguração.

“No trabalho de asseguração razoável, a conclusão do auditor independente é expressa na forma positiva para transmitir a sua opinião sobre o resultado da mensuração ou avaliação do objeto.” (NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL, CFC 2015, item 84).

Além do trabalho de asseguração razoável e o trabalho de asseguração limitada, ainda prevê a referida norma o Trabalho de Atestação e o Trabalho Direto.

De acordo com a NBC TA Estrutura Conceitual (CFC, 2015, item 12):

No trabalho de atestação, o profissional, que não seja o auditor independente, deve mensurar ou avaliar o objeto de acordo com os critérios aplicáveis. O referido profissional também deve apresentar, frequentemente, a informação resultante do objeto no relatório ou afirmação. Em alguns casos, contudo, a informação do objeto

pode ser apresentada pelo auditor independente no relatório de asseguuração. A conclusão do auditor deve mencionar se a informação do objeto está livre de distorções relevantes.

No trabalho direto o auditor deve além de mensurar ou avaliar o objeto de acordo com os critérios aplicáveis, deve aplicar as habilidades e técnicas de asseguuração. Neste trabalho a conclusão do auditor independente deve mencionar se o resultado encontrado e redigido nos termos do objeto e dos critérios, em alguns desses trabalhos a conclusão do auditor é a informação ou é parte da informação do objeto.

2.2 Auditoria Externa ou Independente

Para a NBC TA 200 (CFC, 2009, item 4):

As demonstrações contábeis sujeitas à auditoria são as da entidade, elaboradas pela sua administração, com supervisão geral dos responsáveis pela governança. As NBC TAs não impõem responsabilidades à administração ou aos responsáveis pela governança e não se sobrepõe às leis e regulamentos que governam as suas responsabilidades. Contudo, a auditoria em conformidade com as normas de auditoria é conduzida com base na premissa de que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança têm conhecimento de certas responsabilidades que são fundamentais para a condução da auditoria. A auditoria das demonstrações contábeis não exime dessas responsabilidades a administração ou os responsáveis pela governança.

Araújo (2012) relata que auditoria independente é a auditoria sobre as demonstrações financeiras e outras informações, e é realizada por profissionais independentes registrados no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) e que não fazem parte do quadro de funcionários da empresa auditada. Essa auditoria é normalmente realizada por firmas de auditoria, e que tem como objetivo principal emitir uma opinião independente, com base em normas técnicas sobre a adequação ou não adequação das demonstrações financeiras. A auditoria independente pode ser contratada pela organização auditada, ou por uma imposição contratual ou até mesmo por uma normativa.

A auditoria independente objetiva apresentar uma opinião em conformidade com as normas de auditoria e também as exigências éticas, sobre se essas demonstrações foram elaboradas em todos os aspectos relevantes, observando-se uma estrutura de relatório financeiro aplicável, que possibilite uma maior confiança por parte dos seus usuários.

A NBC TA 200 (CFC, 2009, item 13) salienta que:

Estrutura de relatório financeiro aplicável é a estrutura de relatório financeiro adotada pela administração e, quando apropriado, pelos responsáveis pela governança na elaboração das demonstrações contábeis, que é aceitável em vista da natureza da entidade e do objetivo das demonstrações contábeis ou que seja exigida por lei ou regulamento.

“Como base para a opinião do auditor, as NBC TAs exigem que ele obtenha segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro.” (NBC TA 200, CFC, 2009, item 5).

Para Almeida (2012) a auditoria externa pode realizar um menor número de testes, pois seu interesse está em erros que individualmente ou cumulativamente possam alterar de maneira substancial as informações das demonstrações contábeis.

2.3 Objetivos Gerais do Auditor

No exercício de suas funções como auditor, na condução de auditoria das demonstrações contábeis os princípios fundamentais de ética segundo a NBC TA 200 (CFC, 2009, item A14) são:

- (a) Integridade;
- (b) Objetividade;
- (c) Competência e zelo profissional;
- (d) Confidencialidade; e
- (e) Comportamento (ou conduta) profissional

Tais princípios reformam a conduta do profissional de auditoria pautada na ética, como premissa para a credibilidade do seu trabalho.

Quanto aos objetivos dos auditores independentes na condução dos trabalhos de asseguarção, a NBC TO 3000 (CFC, 2015, item 10) elenca:

- (a) Obter segurança razoável ou segurança limitada, conforme apropriado, sobre se a informação do objeto está livre de distorções relevantes;
- (b) Expressar a conclusão acerca do resultado da mensuração ou avaliação de determinado objeto, por meio de relatório escrito que transmita uma asseguarção

razoável (opinião) ou uma conclusão de asseguração limitada (tipo revisão) e descreva a base para a conclusão; e
(c) Adicionalmente, proceder às comunicações requeridas por esta e outras NBCs TO que também sejam aplicáveis.

Para Almeida (2012), o auditor independente tem como principal objetivo emitir um relatório ou opinião sobre as demonstrações contábeis, para verificar se elas estão refletindo de forma correta a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e os fluxos de caixa da empresa examinada. Também visa ressaltar se as demonstrações contábeis da empresa foram elaboradas de acordo com as normas e princípios contábeis vigentes. Para a realização dos seus trabalhos de auditoria contábil, o auditor independente possui um maior grau de independência, pois não possui nenhum vínculo empregatício com a empresa auditada.

Araújo (2012, p.47) salienta que:

Os objetivos fundamentais da auditoria externa são atender as necessidades de terceiros interessados pela empresa auditada, notadamente os acionistas que nela estão investindo capital, no que tange a adequação das informações contábeis. Os trabalhos devem ser planejados de modo a identificar erros e fraudes que ocasionem efeitos relevantes nas demonstrações financeiras.

Lins (2014) ressalta que não é objetivo da opinião do auditor independente garantir a viabilidade futura da entidade, nem a sua eficiência ou eficácia com a qual a sua administração conduziu os negócios da empresa. Exceto em algumas situações onde a lei ou algum regulamento aplicável exijam que o auditor de a sua opinião sobre algum assunto específico.

2.4 Relatório de Auditoria

De acordo com a NBC TO 3000, “o relatório de asseguração deve ser por escrito e deve conter de forma clara a expressão da conclusão do auditor independente sobre a informação do objeto.” (CFC, 2015, item 67).

Almeida (2012, p. 433) aponta que:

O relatório do auditor independente padrão compreende basicamente quatro parágrafos: a) Identificação da Entidade, das demonstrações financeiras auditadas e do período auditado; b) Responsabilidade da administração sobre as demonstrações financeiras; c) Responsabilidade dos auditores independentes sobre as demonstrações financeiras; d) Opinião dos auditores independentes sobre as demonstrações financeiras.

Lins (2014) registra que o relatório emitido pelo auditor independente é composto no mínimo de quatro parágrafos obrigatórios se for sem ressalva e cinco parágrafos obrigatórios se forem com ressalva.

De acordo com a NBC TA 700 (Resolução CFC nº. 1.231/09) quando o auditor conclui que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, ele emite no Relatório de Auditoria uma Opinião não modificada ou sem modificações.

A NBC TO 3000 (CFC, 2015, item 72) determina que:

O auditor independente deve expressar conclusão sem modificação quando ele concluir:

- (a) No caso de trabalho de asseguarção razoável, que a informação do objeto foi elaborada, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios aplicáveis; ou
- (b) No caso de trabalho de asseguarção limitada, que, com base nos procedimentos executados e nas evidências obtidas, nenhum assunto chegou ao seu conhecimento que o leve a acreditar que a informação do objeto não foi elaborada, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios aplicáveis.

Para Araújo (2012) o relatório sem ressalva, isto é, sem modificações em sua conclusão, indica que o auditor está convencido de que as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com as normas e princípios de contabilidade e que seus números estão representados e evidenciados adequadamente para o correto entendimento dos seus usuários tanto internos como externos.

A NBC TA 705 (CFC, 2009, item 2) estabelece três tipos de opinião modificada:

- Opinião com ressalva, opinião adversa e abstenção de opinião. A decisão sobre que tipo de opinião modificada é apropriada depende da:
- (a) natureza do assunto que deu origem à modificação, ou seja, se as demonstrações contábeis apresentam distorção relevante ou, no caso de impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, podem apresentar distorção relevante; e
 - (b) opinião do auditor sobre a disseminação dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto sobre as demonstrações contábeis.

De acordo com a NBC TO 3000 (CFC, 2015, item 75) o auditor independente deve expressar uma conclusão com ressalvas quando, em seu julgamento profissional, os efeitos, ou possíveis efeitos, de um assunto não forem extremamente relevantes ou não estiverem

disseminados de forma a requererem uma conclusão adversa ou a abstenção de uma conclusão.

Conforme determina a NBC TA 705 (CFC, 2009), 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) ele não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados.

Ainda, a mesma norma prevê a abstenção de opinião, quando o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião e conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes e generalizadas. Também, ocorre a abstenção de opinião quando, em circunstâncias extremamente raras envolvendo diversas incertezas, o auditor conclui 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.

Araújo (2012) define que relatório com abstenção de opinião ocorre quando o auditor independente deixa de emitir sua opinião sobre as demonstrações financeiras por não ter obtido evidência adequada para fundamentá-la e ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações financeiras poderiam ser relevantes e generalizadas.

Almeida (2012) descreve que relatório com opinião adversa é emitido pelo auditor independente quando após suas análises ele discorda totalmente das demonstrações financeiras apresentadas, pois ficou evidente que as distorções individualmente ou em conjunto são relevantes e generalizadas para as demonstrações financeiras.

Além dos tipos de opinião apresentadas, o auditor no Relatório de auditoria pode apresentar o Parágrafo de Ênfase e o Parágrafo de Outros Assuntos, conforme previstos na própria NBC TO 3000 (CFC, 2015, item 73):

Se o auditor independente considerar necessário chamar atenção do usuário para um assunto específico e isso não for proibido por lei ou regulamento, o auditor independente deve fazê-lo mediante a adição de parágrafo no relatório de asseguarção, com o título apropriado e que indique claramente que esse assunto não provoca qualquer modificação em sua conclusão. Esse parágrafo pode ser:

De ênfase, para chamar a atenção dos usuários previstos, para assunto apresentado ou divulgado na informação do objeto que, segundo o julgamento do auditor independente, é de tal importância que é fundamental para a compreensão da informação do objeto pelos usuários previstos. Esse parágrafo deve se referir apenas às informações apresentadas ou divulgadas nas informações do objeto; ou

De outros assuntos, para comunicar um assunto diferente daqueles que estão apresentados ou divulgados na informação do objeto, que, no julgamento do auditor independente, é importante para que os usuários previstos tenham a compreensão do trabalho, das responsabilidades do auditor independente ou do relatório de asseguarção.

Para Almeida (2012) o parágrafo de ênfase é o parágrafo que é incluído no relatório de auditoria referente a um assunto apropriadamente divulgado nas demonstrações financeiras que deixou alguma incerteza, é relevante e que cujo desfecho possa afetar significativamente a posição patrimonial e financeira da entidade. E no julgamento do auditor possui importância fundamental para o entendimento de todos os usuários das demonstrações financeiras.

Araújo (2012) descreve que paragrafo de outros assuntos é o parágrafo incluído no relatório de auditoria que se refere a um assunto não divulgado nas demonstrações financeiras, mas que na opinião do auditor é relevante para os usuários entenderem a auditoria e o relatório.

2.5 Legislações do Desporto Brasileiro

Um grande número de normas jurídicas foi publicado para regulamentar as entidades desportivas, no entanto as que tiveram influência direta na área contábil foram a ITG 2003 do Conselho Federal de Contabilidade e a Lei Geral dos Desportos (Lei Pelé nº 9615/1998) que revogou a Lei 8.672/93 (Lei Zico). A lei Pelé está vigente, apenas foi alterada pela Lei Nº 10.672/2003 e Lei 13.155/2015.

A Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé) concretizou a implementação do conceito “clube-empresa”, De acordo com o Art. 27 parágrafos 9º é facultado às entidades desportivas profissionais constituírem-se regularmente em sociedade empresaria, segundo um dos tipos regulados pela legislação. No entanto conforme tratado no artigo 94, as entidades de prática profissional na modalidade de futebol ficam obrigadas a constituírem-se sob a forma de sociedade empresaria.

Nesta mesma lei também no Art. 27 em seu 13º parágrafo define-se que: para os fins de fiscalização e controle do disposto nesta Lei, as atividades profissionais das entidades de que trata o caput deste artigo, independentemente da forma jurídica sob a qual estejam constituídas, equiparam-se às das sociedades empresárias.

Em seu Art. 46-A, a Lei Pelé também determina que 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 à 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. (BRASIL, Lei nº 9.615/98)

O art. 2, parágrafo único da lei 9.615/98, define que a exploração e a gestão do desporto profissional constituem exercício de atividade econômica sujeitando-se, especificamente, à observância dos princípios:

- I - da transparência financeira e administrativa;
- II - da moralidade na gestão desportiva;
- III - da responsabilidade social de seus dirigentes;
- IV - do tratamento diferenciado em relação ao desporto não profissional; e
- V - da participação na organização desportiva do País.

A ITG 2003 (CFC, 2013, item 16) redige que:

As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pela entidade desportiva, são o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado, a Demonstração do Resultado Abrangente, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas.

A norma acima também define no seu item 4, que os itens que compõe o ativo intangível da entidade desportiva entre outros são:

(a) os valores gastos diretamente relacionados com a formação, aquisição e renovação de contratos com atletas, inclusive luvas, valor da cláusula compensatória e comissões, desde que sejam esperados benefícios econômicos atribuíveis a este ativo e os custos correspondentes possam ser mensurados com confiabilidade;

(b) os valores relativos aos direitos de imagem.

E no seu item 6, que os registros contábeis classificados no ativo intangível relativos aos custos com atletas em formação devem ser reclassificados para atletas formados por ocasião da assinatura do contrato profissional.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo é classificada a partir de Gil (2010), quanto aos seguintes aspectos: (a) de acordo com seus objetivos e (b) com base nos procedimentos técnicos utilizados.

De acordo com seus objetivos, esta pesquisa se classifica como descritiva exploratória. Gil (2010, p 27) a pesquisa exploratória “(...) têm como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vista a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”

No que se refere aos procedimentos técnicos utilizados, o estudo é caracterizado como análise documental. Para Gil (2002, p 47), as pesquisas baseadas em documentos “(...) são importantes não porque respondem definitivamente a um problema, mas porque proporcionam melhor visão desse problema ou, então, hipóteses que conduzem a verificação por outros meios”.

A presente pesquisa tem como base para o levantamento de dados os relatórios dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis dos clubes de futebol do Rio

Grande do Sul, que participaram do campeonato brasileiro em 2015, neste caso 2 (dois) clubes, são eles: Grêmio Foot – Ball Porto Alegrense e Sport Club Internacional.

No referido estudo, são analisados os relatórios de auditoria independente que correspondem aos anos 2011, 2012, 2013 e 2014, todos publicados nos respectivos sites dos clubes acima citados.

O estudo consiste na identificação dos tipos de opinião expressas pelos auditores independentes e também quais as firmas que foram contratadas para a realização deste serviço contábil. O estudo abrange ainda a análise do conteúdo dos parágrafos de ênfase.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise documental dos relatórios dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis dos clubes de futebol do Rio Grande do Sul na série A do campeonato brasileiro em 2015 é apresentada nesta seção na seguinte ordem:

- a) Firmas de auditoria independente contratadas para elaborar os relatórios de auditoria;
- b) Classificação dos relatórios de auditoria quanto os tipos de ressalvas;
- c) Análise dos parágrafos de ênfase;
- d) Identificação das ressalvas apontadas nos relatórios de auditoria

4.1 Firmas de Auditorias Independentes Contratadas pelos Clubes de Futebol

A seguir se apresenta as firmas de auditoria contratadas para auditar os clubes de futebol em análise, no período analisado

Quadro 1: Firmas de Auditoria Independente contratadas para auditar as Demonstrações Contábeis

CLUBES DE FUTEBOL	ANOS	FIRMAS DE AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
Grêmio	2011	Rokembach + Lahm, Villanova, Gais & Cia. Auditores
Grêmio	2012	Rokembach + Lahm, Villanova, Gais & Cia. Auditores

Grêmio	2013	Rokembach + Lahm, Villanova, Gais & Cia. Auditores
Grêmio	2014	Rokembach + Lahm, Villanova, Gais & Cia. Auditores
Internacional	2011	Cerutti & Machado S/S – Auditores Associados
Internacional	2012	Cerutti & Machado S/S – Auditores Associados
Internacional	2013	Cerutti & Machado S/S – Auditores Associados
Internacional	2014	Cerutti & Machado S/S – Auditores Associados

Fonte: Elaborado pelas Autoras (2016)

Como se pode notar no quadro acima, os clubes de futebol do Rio Grande do Sul que participaram da série A do campeonato brasileiro em 2015 mantiveram as mesmas empresas contratadas para a elaboração dos relatórios de auditoria independente de suas demonstrações contábeis no decorrer dos anos analisados nesse estudo

4.2 Classificação dos Relatórios de Auditoria Quando aos tipos de Ressalvas

No quadro a seguir apresenta-se a classificação dos relatórios de auditoria publicados no período analisado, quanto aos tipos de ressalvas.

Quadro 2: Classificação dos relatórios de auditoria quanto os tipos de ressalvas

CLUBES DE FUTEBOL	ANO	TIPO DE RELATÓRIO
Grêmio	2011	Opinião Com Ressalva
Grêmio	2012	Opinião Com Ressalva
Grêmio	2013	Opinião Com Ressalva
Grêmio	2014	Opinião Com Ressalva
Internacional	2011	Opinião Com Ressalva
Internacional	2012	Opinião Com Ressalva
Internacional	2013	Opinião Com Ressalva
Internacional	2014	Opinião Com Ressalva

Fonte: Elaborado pelas Autoras (2016)

Constatou-se que a totalidade dos relatórios dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis do clube de futebol Grêmio e o do clube de futebol Internacional foram de opinião com ressalva. Isso evidencia que os auditores independentes encontraram distorções relevantes, mas não generalizadas ou ainda limitação no alcance, que não exigiu a abstenção de opinião pelo auditor

4.3 Análise dos Parágrafos de Ênfase

A seguir mostra-se a análise dos parágrafos de ênfase apresentados nos relatórios de auditoria independente no período analisado do clube de futebol Grêmio

Quadro 3: Análise dos parágrafos de ênfase do Grêmio.

CLUBES DE FUTEBOL	ANO	PARÁGRAFO DE ÊNFASE
Grêmio	2011	O time ingressou com uma ação cautelar solicitando em sede de liminar o acolhimento do processo de parcelamento em 180 meses o valor de R\$1.668 mil ao BACEN, recebida no exercício de 2000 referente a compra e venda de atletas no período de 1992 a 1997 envolvendo a movimentação de recursos com outros clubes de futebol do exterior. As demonstrações contábeis foram preparadas no pressuposto da continuidade normal das operações do Clube, o qual apresenta capital de giro deficitário, déficits contínuos e insuficiência de geração de caixa. Conforme descrito na nota explicativa 1, a Administração divulga seus planos para obtenção dos recursos necessários à manutenção de suas atividades, bem como quais serão as alterações em sua estrutura patrimonial, financeira e econômica nos próximos exercícios com o desenvolvimento do Projeto Arena.
Grêmio	2012	As demonstrações contábeis foram preparadas no pressuposto da continuidade normal das operações do Clube, o qual apresenta capital de giro deficitário, déficits contínuos e insuficiência de geração de caixa. Conforme descrito na nota explicativa 1, a Administração divulga seus planos para obtenção dos recursos necessários à manutenção de suas atividades, bem como quais serão as alterações em sua estrutura patrimonial, financeira e econômica nos próximos exercícios com o desenvolvimento do Projeto Arena.
Grêmio	2013	As demonstrações contábeis foram preparadas no pressuposto da continuidade normal das operações do Clube, o qual apresenta capital de giro deficitário, déficits contínuos e insuficiência de geração de caixa. Conforme descrito na nota explicativa 1, a Administração divulga seus planos para obtenção dos recursos necessários à manutenção de suas atividades, bem como quais serão as alterações em sua estrutura patrimonial, financeira e econômica nos próximos exercícios com o desenvolvimento do Projeto Arena.
Grêmio	2014	As demonstrações contábeis foram preparadas no pressuposto da continuidade normal das operações do Clube, o qual apresenta capital de giro deficitário, déficits contínuos e insuficiência de geração de caixa. Conforme descrito na nota explicativa 1, a Administração divulga seus planos para obtenção dos recursos necessários à manutenção de suas atividades, bem como quais serão as alterações em sua estrutura patrimonial, financeira e econômica nos próximos exercícios com o desenvolvimento do Projeto Arena.

Fonte: Elaborado pelas Autoras (2016)

Importante registrar que o auditor ao apresentar um parágrafo de ênfase objetiva chamar a atenção do usuário para determinado assunto que inclusive já foi apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis.

Assim, o quadro revela que o auditor chama a atenção para a situação financeira deficitária da entidade, que persiste ao longo do período, ressaltando que ainda assim as demonstrações contábeis são preparadas para o pressuposto da continuidade.

Vale lembrar que as demonstrações contábeis são preparadas com base no pressuposto da continuidade, sendo que havendo evidências fortes de descontinuidade impactaria em modificações nos critérios de mensuração e a apresentação dos elementos patrimoniais.

Conforme a resolução do CFC nº 1282/10 (CFC, 2010) o Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.

No quadro 4 a seguir, apresenta-se a análise dos parágrafos de ênfase dos relatórios de auditoria independente no período analisado do clube de futebol Internacional

Quadro 4: Análise dos parágrafos de ênfase do Internacional

CLUBES DE FUTEBOL	ANO	PARÁGRAFO DE ÊNFASE
Internacional	2011	Na matrícula do imóvel Parque Gigante constam ainda pendências de regularização junto ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e Secretaria Municipal de Obras e Viação – SMOV.
Internacional	2012	Na matrícula do imóvel Parque Gigante constam ainda pendências de regularização junto ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e Secretaria Municipal de Obras e Viação – SMOV.
Internacional	2013	1) Conforme mencionado na nota explicativa 29 em decorrência das práticas contábeis adotadas pela entidade em 2013, os valores correspondentes referentes ao exercício anterior, findo em 31/12/2012 apresentados para fins de comparação, foram ajustados no montante de R\$ 1.347.700,00 produzindo efeitos no resultado, no passivo circulante e não circulante, bem como no patrimônio social e, estão sendo reapresentados. 2) Na matrícula do imóvel Parque Gigante constam ainda pendências de regularização junto ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e Secretaria Municipal de Obras e Viação – SMOV. Estas pendências estão sendo tratadas na esfera administrativa e, segundo a administração nos casos em que os recursos se exaurirem deverão ser contestadas na esfera judicial. Os valores totais não atingem R\$ 200 mil, incluindo principal e multas.

Internacional	2014	1) O departamento Jurídico do Clube responde, entre outras atribuições, pelas análises e revisões, elaboração, publicação e envio para o Departamento Contábil de todos os contratos e aditivos que envolvem as relações jurídicas do Clube com terceiros contratados. Pelas análises procedidas por essa Auditoria nos controles mantidos pelo referido Departamento Jurídico, mais especificamente quanto aos referidos instrumentos contratuais, verificamos que não há observância com relação, como também não temos como convalidar se todos aqueles instrumentos emitidos durante o exercício de 2014 que geraram compromissos recíprocos e também financeiros foram enviados ao Departamento Contábil do Clube. Esse fato que é recorrente, e merece ser devidamente regularizado com as providências cabíveis nas circunstâncias por parte da Administração. 2) Na matrícula do imóvel Parque Gigante constam ainda pendências de regularização junto ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e Secretaria Municipal de Obras e Viação – SMOV. Estas pendências estão sendo tratadas na esfera administrativa e, segundo a administração nos casos em que os recursos se exaurirem deverão ser contestadas na esfera judicial. Existem também quatro penhoras referentes as execuções fiscais ajuizadas pela União - Fazenda Nacional e, uma penhora referente a execução fiscal de FGTS, às quais somam a importância aproximada de R\$27.053.000,00 (vinte e sete milhões e cinquenta e três mil reais). Ressaltamos que todas as execuções acima citadas estão com exigibilidade suspensa em razão do parcelamento da Timemania.
---------------	------	---

Fonte: Elaborado pelas Autoras (2016)

No quadro acima, mais precisamente no ano de 2013, os auditores chamam a atenção para alterações que ocorreram nas práticas contábeis que geraram a necessidade de alterar valores dos exercícios anteriores que produziram efeitos nas demonstrações contábeis.

Segundo o art. 186, § 1º da lei 6.404/76 como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes. Neste mesmo artigo em seu inciso I, define-se que os ajustes de exercícios anteriores serão apresentados na Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

4.4 Identificação das Ressalvas Apontadas nos Relatórios de auditoria

No quadro a seguir mostram-se os fatores que resultaram na emissão de opiniões com ressalva nos relatórios de auditoria independente do clube de futebol Grêmio no período em análise

Quadro 5: Fatores que resultaram na emissão de opiniões com ressalva do Grêmio

CLUBES DE FUTEBOL	ANO	RESSALVA
-------------------	-----	----------

Grêmio	2011	1) Multa por não entrega de Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTFs): O passivo gerado por essas multas não foi contabilizado, em virtude disso, o patrimônio líquido está a maior e o passivo e o déficit do exercício estão a menor, em aproximadamente R\$2.400 mil. 2) Atualização do Saldo no Passivo referente ao Programa Timemania: O Clube está efetuando a atualização do saldo devedor junto ao programa Timemania - FGTS e CS de forma divergente do termo de adesão ao parcelamento e da posição apresentada pela Caixa Econômica Federal. Portanto, o passivo e o déficit do exercício estão a menor e o patrimônio líquido está a maior, em aproximadamente R\$ 700 mil. 3) Atualização dos Saldos no Passivo referente aos Condomínios de Credores: Existem Condomínios de Credores que apresentam saldos na contabilidade a menor do que estabelecidos nos instrumentos de acordos, com efeito aproximado de R\$ R\$ 1.100 mil. Portanto, o passivo e o déficit do exercício estão a menor e o patrimônio líquido está a maior nesse montante. 4) Reavaliação de bens tangíveis: O Clube registrou durante o exercício de 2010 a reavaliação do terreno onde fica localizado o Estádio Olímpico Monumental, no montante de R\$ 49.655 mil, com base em laudo emitido por avaliador independente. Como consequência, o ativo e o patrimônio líquido estão contabilizados a maior naquele montante. 5) Reavaliação de bens intangíveis: Em 1997, o Clube reconheceu no ativo não circulante intangível o montante de R\$ 36.555 mil, a título de Fundo de Comércio Interno (a marca "GRÊMIO"). Como consequência, o ativo não circulante intangível e o patrimônio líquido estão à maior naquele montante. 6) Não apresentação das demonstrações contábeis da Grêmio Gestão e Administração Ltda.: Para a data base 31 de dezembro de 2011, na qual o Clube participa em 99,8% do capital, não nos sendo possível, em função da limitação, concluirmos sobre o saldo do investimento no valor de R\$ 2.372 mil. 7) Reconhecimento de receitas por regime de caixa: Parte substancial das receitas oriundas dos sócios e dos contratos de licenciamento somente podem ser identificadas quando efetivamente recebidas e registradas contabilmente. Por essa razão, nossos trabalhos, no que concerne a estas receitas, ficaram restritos, exclusivamente, aos valores reconhecidos pela Administração nos registros contábeis.
Grêmio	2012	1) Reavaliações de bens intangíveis e tangíveis: a) Em 1997, o Clube reconheceu no ativo não circulante intangível o montante de R\$ 36.555 mil, a título de Fundo de Comércio Interno (a marca "GRÊMIO"). Como consequência, o ativo não circulante; intangível e o patrimônio líquido estão à maior naquele montante. b) O Clube registrou durante o exercício de 2010 a reavaliação do terreno onde fica localizado o Estádio Olímpico Monumental, no montante de R\$ 49.655 mil, com base em laudo emitido por avaliador independente. Como consequência, o ativo e o patrimônio líquido estão contabilizados a maior naquele montante. 2) Reconhecimento de receitas por regime de caixa. As receitas oriundas dos sócios somente podem ser identificadas quando efetivamente recebidas e registradas contabilmente. Por essa razão, nossos trabalhos, no que concerne a estas receitas, ficaram restritos, exclusivamente, aos valores recebidos e reconhecidos pela Administração nos registros contábeis. 3) Ausência de informação da Caixa Econômica Federal, referente ao programa Timemania – FGTS e CS: A Caixa Econômica Federal não informou a posição em aberto, em 31 de dezembro de 2012, do Programa Timemania FGTS e CS, não nos sendo possível, em função da limitação, concluirmos sobre o saldo da conta no valor de R\$ 8.334 mil, apresentados no passivo circulante e não circulante.

Grêmio	2013	1) Em 1997, o Clube reconheceu no ativo não circulante intangível, o montante de R\$ 36,5 mi, a título de Fundo de Comércio Interno (a marca “GRÊMIO”). Portanto, o ativo não circulante intangível e o patrimônio líquido estão a maior naquele montante. 2) O Clube registrou durante o exercício de 2010 a reavaliação do terreno onde fica localizado o Estádio Olímpico Monumental, no montante de R\$ 49,6 mi, com base em laudo emitido por avaliador independente. Como consequência, o ativo e o patrimônio líquido estão contabilizados a maior naquele montante. 3) 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. 4) Não está sendo divulgada a totalidade das notas explicativas requeridas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil.
Grêmio	2014	1) Em 1997, o Clube reconheceu indevidamente no ativo não circulante intangível, o montante de R\$ 36,5 mi, a título de Fundo de Comércio Interno (a marca “GRÊMIO”). 2) Em 2010, o Clube registrou indevidamente a reavaliação de terrenos, no montante de R\$ 49,6 mi, com base em laudo emitido por avaliador independente. 3) Não foi constituída provisão para crédito de liquidação duvidosa no montante de R\$ 2,3 mi referentes a valores vencidos a receber da União dos Grandes Clubes Brasileiros – Clube dos Treze. Como consequência dos itens mencionados de 1 a 3 o ativo e o patrimônio líquido estão a maior em R\$ 88,4 mi e o resultado do exercício está a maior em R\$ 2,3 mi. 4) 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. 5) Não está sendo divulgada a totalidade das notas explicativas requeridas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil. 6) A controlada Grêmio Gestão e Administração Ltda., com patrimônio Líquido de R\$ (1.450 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. 7) O Clube não está divulgando as demonstrações contábeis consolidadas em conjunto ou separadamente às demonstrações individuais.

Fonte: Elaborado pelas Autoras (2016)

Pela visualização do quadro, se observa que no ano de 2011 (item 1) o passivo gerado por multas pela não entrega de Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTFs) não foi contabilizado, o significa uma incorreção, pois deveria ter sido reconhecida uma provisão no passivo, assim como sua divulgação em notas explicativas.

Segundo a NBC TG 25 (R1) (CFC, 2014, item10), provisão é um passivo de prazo ou de valor incertos. A mesma norma ainda define que uma provisão deve ser reconhecida quando:

- (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;
- (b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e
- (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida. (CFC, 2014, NBC TG 25 (R1), item 14)

Registra-se ainda que a ausência do lançamento da provisão das multas subavaliou despesas, o passivo e, conseqüentemente, superestimou o Patrimônio líquido, contrariando o Princípio da Competência.

Conforme a resolução do CFC nº 1282/10 (CFC, 2010) em seu Art. 9º o Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Em 2012 o quadro evidencia que foi realizada uma reavaliação de bens tangíveis e intangíveis, como consequência o ativo não circulante intangível e o patrimônio líquido estão à maior naquele montante. No entanto, salienta-se que a reavaliação não é mais permitida no Brasil, sendo apenas admitida a avaliação a valor justo de propriedades para investimentos.

A norma NBC TG 28 (R3) (CFC, 2015, item 32) Exige que:

Todas as entidades mensurem o valor justo de propriedades para investimento para a finalidade de mensuração (se a entidade usar o método do valor justo) ou de divulgação (se usar o método do custo). Incentiva-se a entidade, mas não se exige dela, a mensurar o valor justo das propriedades para investimento tendo por base a avaliação de avaliador independente que tenha qualificação profissional relevante e reconhecida e que tenha experiência recente no local e na categoria da propriedade para investimento que esteja sendo avaliada.

Em 2014 o quadro revela que não foi constituída provisão para crédito de liquidação duvidosa no montante de R\$ 2,3 mil referentes a valores vencidos a receber da União dos Grandes Clubes Brasileiros – Clube dos Treze. Nesta situação, não foi observado o Princípio da Prudência, conforme consta na Resolução CFC 750/1993 (CFC, 1993, Art. 10, parágrafo único):

O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais

Assim, ao não constituir a estimativa de créditos de liquidação duvidosa, o ativo se apresentou superavaliado, as despesas subestimadas e, conseqüentemente, o patrimônio líquido superavaliado.

No quadro 6 a seguir, mostram-se os fatores que resultaram na emissão de opiniões com ressalva nos relatórios de auditoria independente do clube de futebol Internacional no período analisado.

Quadro 6: Fatores que resultaram na emissão de opiniões com ressalva do Internacional

CLUBES DE FUTEBOL	ANO	RESSALVA
Internacional	2011	Conforme mencionado nas Notas 1(d) e 17, para parcelamento e amortização de dívidas fiscais e previdenciária na esfera federal, o Clube aderiu ao programa denominado “Timemania”, estando os valores efetivos de tais obrigações em processo de consolidação pelos respectivos órgãos gestores podendo, quando de sua conclusão, serem apuradas diferenças que poderão ter efeito nas demonstrações financeiras do Clube, afetando Patrimônio Social e Passivo.
Internacional	2012	Conforme mencionado nas Notas 1(d) e 18, para parcelamento e amortização de dívidas fiscais e previdenciária na esfera federal, o Clube aderiu ao programa denominado “Timemania”, estando os valores efetivos de tais obrigações em processo de consolidação pelos respectivos órgãos gestores podendo, quando de sua conclusão, serem apuradas diferenças que poderão ter efeito nas demonstrações financeiras do Clube, afetando Patrimônio Social e Passivo.
Internacional	2013	Conforme mencionado nas Notas 1(d) e 18, para parcelamento e amortização de dívidas fiscais e previdenciária na esfera federal, o Clube aderiu ao programa denominado “Timemania”, estando os valores efetivos de tais obrigações em processo de consolidação pelos respectivos órgãos gestores podendo, quando de sua conclusão, serem apuradas diferenças que poderão ter efeito nas demonstrações financeiras do Clube, afetando Patrimônio Social e Passivo.
Internacional	2014	Conforme mencionado nas notas 1 (d) e 19, para parcelamento e amortização de dívidas fiscais e previdenciárias na esfera federal, o Clube aderiu ao programa denominado "Timemania", estando os valores efetivos de tais obrigações em processo de consolidação pelos respectivos órgãos gestores podendo, quando de sua conclusão, serem apuradas diferenças que poderão ter efeito nas demonstrações financeiras do Clube, afetando Patrimônio Social e Passivo.

Fonte: Elaborado pelas Autoras (2016)

O quadro demonstra que em todos os anos analisados, a opinião dos auditores foi ressalvada pelo mesmo motivo, ressaltando o parcelamento de dívidas fiscais e previdenciárias através do Programa Timemania.

De acordo com a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN, 2015), a modalidade de Parcelamento do Timemania pela PGFN, para entidades desportivas da modalidade futebol, está previsto no art. 4º da Lei nº 11.345/2006, que instituiu a Loteria denominada TIMEMANIA e autorizou que fossem criadas modalidades de parcelamentos dos débitos das entidades participantes perante vários órgãos.

Neste sentido, os auditores preveem que ao final da consolidação das obrigações ainda podem resultar dívidas tributárias e previdenciárias do clube que afetariam as demonstrações contábeis.

Assim, neste caso para evitar a subavaliação do passivo e a superavaliação do Patrimônio líquido, seria mais prudente o clube reconhecer uma provisão no passivo, ainda que baseada em estimativa confiável.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo analisar os relatórios de auditoria dos clubes de futebol do Rio Grande do Sul na série A do campeonato brasileiro em 2015. Visando atingir esse objetivo foram analisados os relatórios de Auditoria do Grêmio Foot – Ball Porto Alegrense e do Sport Club Internacional nos anos de 2011, 2012, 2013 e 2014.

Os relatórios de auditoria independente foram explorados a fim de identificar as firmas de auditoria que elaboraram os relatórios de auditoria; identificar os tipos de opinião dos auditores e, no caso de opinião modificada, quais as ressalvas apontadas pelos auditores, assim como analisar os parágrafos de ênfase.

O estudo revelou que tanto o clube Grêmio como o Internacional mantiveram a mesma empresa de auditoria durante o período analisado, sendo respectivamente a Rokembach + Lahm, Villanova, Gais & Cia. Auditores e Cerutti & Machado S/S – Auditores Associados.

Identificou-se que em todo período de análise as opiniões dos auditores foram com ressalva, assim como houve a emissão de parágrafos de ênfase.

Dentre as ressalvas apontadas, infere-se que houve maior diversidade de distorções no relatório do Grêmio, evidenciando a falta de cumprimento dos Princípios Contábeis, como o Princípio da competência na ausência de reconhecimento de provisões, assim como o reconhecimento de receitas pelo regime de caixa. Ainda, os relatórios de auditoria deste clube indicam práticas que contrariam o Princípio da Prudência, quando o clube não estima os

créditos de liquidação duvidosa, superavalia o ativo pela reavaliação de bens e pelo indevido reconhecimento de fundo de comércio interno.

As ressalvas no relatório de Auditoria do internacional restringiram-se a alertar para o impacto nas demonstrações contábeis de eventuais saldos de dívidas tributárias e previdenciárias, decorrentes de parcelamentos com a Fazenda Nacional. No entanto, evidenciou-se que esta é uma ressalva que tem sido repetida todos os anos, sem retificação pelo Internacional.

Sobre a análise dos parágrafos de ênfase no clube Grêmio a auditoria destaca a situação financeira da entidade, chamando a atenção do usuário externo para prováveis evidências de descontinuidade. Para o clube Internacional o parágrafo de ênfase destaca que as alterações que ocorreram nas práticas contábeis produziram efeitos nas demonstrações contábeis.

Para os exercícios futuros recomenda-se uma maior cautela por todos os setores dos clubes: administrativo, financeiro e operacional. Atendendo as normas contábeis, fornecendo dados corretos e elaborando controles internos suficientes e apropriados para a geração de documentos utilizados pelo auditor independente. Essa medida acarretará na diminuição de emissão de relatórios com ressalva pelos auditores independentes.

Diante do exposto, destaca-se a importância da auditoria nas demonstrações contábeis, que além de cumprir aspectos normativos, atribui maior credibilidade e transparência aos usuários de modo geral. Ainda, ressalta-se a necessidade das informações contábeis evidenciadas pelas entidades observarem as normas contábeis e Princípios de Contabilidade.

Como estudos futuros, sugere-se realizar análise de relatórios de auditoria de outros setores ou ainda buscar estudar a relação entre as opiniões dos auditores e os resultados organizacionais

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria Um Curso Moderno e Completo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Fundamentos da Auditoria A Auditoria das Demonstrações Financeiras em um Contexto Global**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. **Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998**. Dispõe sobre o desporto brasileiro, abrange as práticas formais e não formais e obedece as normas gerais dessa lei. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9615Compilada.htm>. Acesso em 08 de março de 2016.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm>. Acesso em 17 de março de 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA Estrutura Conceitual**, de 20 de novembro de 2015. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/NBCTAESTRUTURACONCEITUAL> Acesso em 16 de fevereiro de 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TG 25 (R1) Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes**, de 21 de novembro de 2014. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBCTG25\(R1\)](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBCTG25(R1))> Acesso em 16 de março de 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 200. Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria** de 27 de novembro de 2009. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001203. Acesso em: 16 de fevereiro de 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TO 3000. Dispõe sobre trabalhos de asseguarção diferente de auditoria e revisão** de 20 de novembro de 2015. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2015/NBCTO3000>. Acesso em: 29 de fevereiro de 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **ITG 2003. Entidade desportiva profissional** de 25 de janeiro de 2013. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/001429>. Acesso em: 29 de fevereiro de 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TG 28 (R3). Propriedade para investimento** de 23 de outubro de 2015. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/NBCTG28\(R3\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/NBCTG28(R3))>. Acesso em: 23 de março de 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 705. Modificações na opinião do auditor independente** de 27 de novembro de 2009. Disponível em:

http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001232. Acesso em: 14 de março de 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.282. Atualiza e consolida dispositivos da resolução nº 750/93, que dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade** de 28 de maio de 2010. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001282>. Acesso em: 16 de março de 2016.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LINS, Luiz dos Santos. **Auditoria Uma Abordagem Prática com Ênfase na Auditoria Externa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Timemania**. 2016. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-da-uniao/todos-os-servicos/informacoes-e-servicos-para-pessoa-juridica/copy_of_parcelamentos/timemania>. Acesso em 24 de março de 2016.

Data recebimento do artigo: 03/12/2016

Data do aceite de publicação: 25/08/2016