

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

GILMARA FERREIRA DE OLIVEIRA
ÍCARO MATOS COIMBRA
TATIANA MATOS SANTOS

A QUALIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS CLUBES DE
FUTEBOL BRASILEIROS: UM ESTUDO BASEADO NOS PARECERES DE
AUDITORIAS INDEPENDENTES

Projeto de pesquisa apresentado com o
objetivo de obtenção de nota da disciplina de
Metodologia Científica, sob orientação do
Prof. Ms. Marcelo Krokosz.

SÃO PAULO
2009

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	2
1.1 Tema e delimitação	2
1.2 Problema	2
1.3 Objetivos	3
1.3.1 Objetivo Geral	3
1.3.2 Objetivo Específico.....	3
1.4 Justificativa	4
2 REVISÃO DA LITERATURA	5
2.1 A popularidade do futebol e o <i>business</i> no esporte.....	6
2.2 Diretrizes jurídicas.....	7
2.3 As leis que modificaram o futebol.....	8
2.4 A auditoria independente.....	9
3 METODOLOGIA.....	10
4 CRONOGRAMA.....	11
REFERÊNCIAS.....	12

1 INTRODUÇÃO

1.1 Tema e delimitação

A qualidade das demonstrações contábeis dos clubes de futebol brasileiros: um estudo baseado nos pareceres de auditorias independentes.

O foco do estudo será nas demonstrações contábeis dos clubes de futebol brasileiros, voltado principalmente para os pareceres emitidos pelas auditorias independentes sobre tais demonstrativos.

As diretrizes jurídicas obrigam essas entidades a publicarem suas demonstrações contábeis, conforme os Princípios Fundamentais de Contabilidade e devidamente auditadas, viabilizando a pesquisa.

1.2 Problema

De acordo com Oliveira (1998, p.1 *apud* CUSTÓDIO; REZENDE, 2008), “o conhecimento é fator primordial para que se possa tomar alguma decisão. Esse conhecimento se dá através de informações e da forma pela qual são evidenciadas”.

Segundo o dicionário da língua portuguesa de Bueno (2000), evidenciar significa “tornar evidente”. Na mesma obra, evidente é definido como “claro, que não oferece dúvida”.

O principal objetivo da Contabilidade é fornecer informação que evidencia para seus usuários a situação econômica e financeira de determinada empresa. Para Ludícibus (2000), a evidenciação é um compromisso inalienável da Contabilidade para com seus usuários e para com seus objetivos, considerando que a forma de evidenciar não é o mais importante e sim a essência, visando mostrar qualitativa e quantitativamente uma base mais adequada de informação.

Conforme a Norma e Procedimento de Contabilidade nº 27, a forma de evidenciar a situação econômica e financeira de determinada empresa, assim como a eficiência da administração é através das demonstrações contábeis (IBRACON,

2005). Como exemplo, são demonstrações contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados etc.

Além dos demonstrativos citados, outras informações complementares implicam em mais esclarecimentos sobre critérios e práticas utilizados nas demonstrações contábeis, como os pareceres de auditoria independente. O “Parecer do Auditor Independente” é o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas (Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC T11, item 11.3.11). Esses conferem credibilidade às informações prestadas aos diversos usuários da Contabilidade.

No contexto dos inúmeros conceitos mencionados, surge o seguinte problema: **As demonstrações contábeis dos clubes de futebol brasileiros estão de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas que as regem, à luz dos pareceres de auditoria independente?**

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

O estudo visa identificar se os clubes de futebol brasileiros estão contabilizando os inúmeros fatos em conformidade com as normas gerais de Contabilidade existentes no Brasil e as específicas para as suas atividades.

1.3.2 Objetivo Específico

Em conjunto com o objetivo geral do estudo, há também a possibilidade de identificar, caso existam, as ressalvas mais comuns apontadas pelas auditorias independentes nos seus pareceres anexos às demonstrações contábeis das entidades objeto da análise.

Além disso, será possível investigar quais clubes estão informando sua situação financeira e econômica diferente da prevista pelas Normas de Contabilidade. Para finalizar, analisando essas entidades, será possível saber, qual região brasileira menos se preocupa com a boa evidenciação contábil.

1.4 Justificativa

Para justificar o estudo e o tema escolhido utilizamos cinco itens: a) A popularidade do futebol e a sua importância social no Brasil; b) A capacidade econômica das atividades esportivas, especialmente o futebol, representado pelos clubes; c) A falta de estudos recentes sobre o assunto; d) As mudanças recentes na economia brasileira que evidenciam um amadurecimento de mercado, possibilitando que os clubes de futebol possam, adequando-se às normas contábeis, angariar recursos de terceiros assim como as empresas de capital aberto o fazem; e) Qualquer e toda pesquisa científica é justificada pelo simples fato de estar produzindo conhecimento.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 A popularidade do futebol e o *business* no esporte

O futebol, no Brasil, é a paixão nacional e o esporte mais praticado. Segundo pesquisa realizada pela Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro, em 2001, havia aproximadamente 30 milhões de praticantes do esporte, 11 mil jogadores federados, 800 clubes de futebol e 13 mil times amadores por todo o país. Além disso, a importância social e educativa contribui para a difusão do esporte.

O que comprova tamanha influência desta atividade na população brasileira é a facilidade de encontrarmos grupos discutindo lances polêmicos, a quantidade de campos espalhados pelos bairros, os inúmeros programas de televisão que tratam do assunto e a quantidade de pessoas que exibem as camisas de seus times pelas ruas das cidades. Praticamente todas as pessoas possuem um time de preferência, ou seja, a quantidade de torcedores é ainda maior do que a de praticantes.

Diante de tamanha popularidade, percebeu-se outro propósito para o esporte. Conforme citado, a grande quantidade de torcedores proporcionou aos clubes de futebol grande oportunidade de negócios, principalmente através do mercado consumidor. Para Galeano (2002), o futebol passou do prazer para o dever. Por exemplo, empresas passaram a utilizar os jogos como forma de se relacionar com os seus clientes e principalmente futuros clientes, disponibilizando a eles camarotes nos diversos estádios, proporcionando um ambiente descontraído para negociações, antes realizadas em intermináveis reuniões, muitas vezes sem definições.

Como prova da capacidade econômica dos clubes de futebol, um estudo realizado pela Casual Auditores, apontou que os 21 clubes com maiores receitas em 2008, foram responsáveis por R\$ 1,4 bilhão em receitas, uma evolução de 69% nos últimos cinco anos. A mesma pesquisa aponta que, em 2014, no ano da Copa do Mundo do Brasil, esse número chegará a R\$ 2,8 bilhões.

A principal fonte de receitas dos clubes é a venda de atletas. De acordo com o Banco Central, em reportagem publicada pelo G1 em 2007, a exportação de atletas rendeu R\$ 1,199 bilhão, desde 1993. Além disso, a exploração da marca e as bilheterias dos estádios também são boas fontes. O mesmo estudo da Casual Auditores, em 2004, afirmou em que a capacidade de produzir receitas relacionada à marca e aos jogos pode ser até seis vezes maior se os clubes explorassem mais suas atividades. Sabendo disso, programas de sócio-torcedor, sites, lojas do clube e promoções já são vistas com frequência, com o objetivo de atrair ainda mais torcedores para os estádios e promover o desenvolvimento financeiro e econômico.

Os clubes de futebol brasileiros foram e têm sido alvo de investidores interessados em explorar sua popularidade e sua capacidade financeira. Porém, foi necessário normatizar o setor, visto que, esses investidores necessitavam de informações da real situação patrimonial dessas entidades, para tomar suas decisões, como em qualquer outro ramo de negócio. Resumindo, passar da forma associativa, até então predominante, para a profissionalização do *business* futebol. Melo Neto (1998, p.22) diz existir “um novo paradigma a ser adotado pelos nossos clubes. Há quem diga ser o único caminho para a sobrevivência do esporte a viabilização dos negócios esportivos”.

Os clubes europeus, especialmente o *Manchester United*, da Inglaterra, já estão constituídos no modelo de gestão empresarial há muito tempo. Assumpção (2005, *apud* CUSTÓDIO; REZENDE, 2008) destaca que dos vinte clubes com maior faturamento na temporada 2003/2004, dez são empresas com ações em bolsa (prática muito comum na Europa), sete são fechadas com concentração de capital nas mãos de poucos proprietários e apenas três operam sob modelo associativo.

2.2 Diretrizes jurídicas

Segundo Kane (2000, *apud* AMADOR, 2004), o ordenamento jurídico interfere em três aspectos financeiros: organizacional, geração de receitas e relacionamentos contratuais entre atletas e clubes.

Nesse contexto e na importância econômica dessas entidades, ficou clara a necessidade de maior evidência das contas para os investidores, funcionários, torcedores, governo e outros interessados. Aragaki (2002) reforça a necessidade da evidência contábil para atrair investidores.

Assim, inúmeras normas jurídicas foram publicadas a fim de normatizar os clubes de futebol e controlar o setor. Esse procedimento é muito bem visto por parte do investidor, a exemplo do trabalho que faz a Comissão dos Valores Mobiliários com as companhias abertas.

2.3 As leis que modificaram o futebol

Um grande número de normas jurídicas foi publicado para regulamentar as entidades desportivas, porém as que influenciaram diretamente na área contábil, de foi a Lei Geral dos Desportos (Lei Pelé nº 9.615/1998), a Lei nº 10.672/2003 e a Resolução CFC 1.005/2004.

A Lei Pelé foi bastante polêmica porque, além de exigir que os clubes fossem constituídos na forma de empresas, o que não foi conveniente para os “cartolas”, por conta da prestação de contas da administração, extinguiu o conceito de passe para os atletas, impossibilitando os clubes de negociarem seus direitos (atletas), reduzindo sensivelmente as receitas dessa ordem.

Posteriormente, a Lei nº 10.672/03 introduziu à Lei Pelé a obrigatoriedade da publicação das demonstrações contábeis na forma da Lei 6.404/1976, após serem auditadas por auditores independentes. Assim, os clubes de futebol estavam obrigados a publicar: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA) e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), todas devidamente auditadas com parecer de auditor independente.

Concluindo a regulamentação que visava principalmente à transparência da administração dos clubes, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou, em 2004, a Resolução nº 1.005/2004 e a NBC T 10.13. Essa norma tratava da padronização

dos fatos contábeis específicos para as entidades desportivas. Isso foi muito importante para o aspecto da comparabilidade. Conforme Niyama e Silva (2008, p.1-2) “o usuário necessita analisar o desempenho da entidade e essa análise é feita através da comparação com o que ocorreu em outras entidades”.

Infelizmente, apesar de toda a capacidade econômica dos clubes de futebol, a grande maioria encontra-se com a saúde financeira desfavorável e com prejuízos consecutivos. Outro problema são as dívidas e para tentar melhorar houve a criação da Lei nº 11.345/2006, conhecida como Timemania. A idéia era criar uma loteria que ajudasse os clubes a sanar suas dívidas com o Instituto Nacional de Seguridade Social, o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, a Receita Federal do Brasil e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, porém, foi um fracasso e não atraiu os torcedores.

2.4 A auditoria independente

As demonstrações contábeis são ferramentas importantes para os futuros investidores. São elas que informarão toda a situação econômica e financeira da empresa que receberá capital de terceiros. Por esse motivo, tais informações precisam ser confiáveis.

Assim, surgiu a figura do auditor externo ou independente, pessoa responsável por transmitir credibilidade à informação que será prestada aos diversos usuários da Contabilidade. Tal conceito é um tanto quanto subjetivo, porém, há também o documento pelo qual o profissional de auditoria expressa a sua opinião, conforme definição já mencionada.

Os tipos de pareceres de auditoria independente são quatro: parecer com ressalva, sem ressalva, adverso e com abstenção de opinião. O mais importante para o estudo será o parecer com ressalva, que servirá de base para a avaliação da qualidade das demonstrações contábeis que os clubes de futebol estão divulgando.

Como o próprio nome diz, ele contém uma ressalva do auditor para determinado fato contábil que possa alterar a situação patrimonial da empresa ou que não está em conformidade com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e

as Normas Brasileiras de Contabilidade. É caracterizado pelas expressões “exceto por”, “exceto quanto” e “com exceção de”.

A redação da Lei Pelé é clara quanto à transparência financeira e administrativa que as atividades desportivas devem ter. Assim, surge a relação entre a Contabilidade e a atividade desportiva, sendo o futebol o objeto do estudo. Indiretamente, a auditoria independente também está relacionada à prática desportiva.

EXEMPLO

3 METODOLOGIA

De acordo com a obrigatoriedade da publicação das demonstrações financeiras por parte dos clubes de futebol brasileiros, devidamente auditadas, confirma-se a viabilidade do estudo com relação às ferramentas básicas para realizá-lo: “O Parecer do Auditor Independente” (NBC T11, item 11.3.11) e as demonstrações contábeis de acordo com a Lei nº 6404/1976, alterada pela Lei nº 11.638/2007.

A pesquisa será documental com abordagem qualitativa dos dados. Como amostra, iremos analisar os clubes integrantes do Clube dos 13. Esse grupo, composto pelos vinte principais clubes do futebol brasileiro, defende os interesses políticos e comerciais do setor. Os clubes membros são: Atlético Mineiro (Minas Gerais), Bahia (Bahia), Botafogo (Rio de Janeiro), Corinthians (São Paulo), Cruzeiro (Minas Gerais), Flamengo (Rio de Janeiro), Fluminense (Rio de Janeiro), Grêmio (Rio Grande do Sul), Internacional (Rio Grande do Sul), Santos (São Paulo), Palmeiras (São Paulo), São Paulo (São Paulo), Vasco da Gama (Rio de Janeiro), Atlético Paranaense (Paraná), Coritiba (Paraná), Goiás (Goiás), Guarani (São Paulo), Portuguesa (São Paulo), Sport (Pernambuco) e Vitória (Bahia). Para delimitar a pesquisa, serão analisadas as demonstrações publicadas em 2009 e 2010, referentes aos exercícios findos em 2008 e 2009 respectivamente.

O aspecto principal que será considerado é o parecer do auditor independente, anexo às demonstrações contábeis, no qual poderá ser identificada a existência de ressalvas e os principais problemas ainda encontrados na evidenciação dos clubes de futebol no Brasil.

4 CRONOGRAMA

	Outubro Novembro Dezembro 2009	Janeiro Fevereiro Março 2010	Abril Maio Junho 2010	Julho Agosto Setembro 2010	Outubro 2010	Novembro 2010	Dezembro 2010
Revisão da literatura	X						
Estruturação conceitual do artigo		X					
Coleta de dados			X	X			
Tabulação dos dados				X			
Conclusão					X		
Apresentação						X	
Publicação							X

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

AMADOR, Renato Pereira. **Avaliação de empresas: uma aplicação aos clubes de futebol**. Dissertação para o Mestrado de Ciências Contábeis do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Brasília, 2004.

ARAGAKI, Carlos. Transparência nas demonstrações contábeis de clubes de futebol: o caso do passe dos atletas profissionais. **Esporte Bizz**. 18 dez. 2002. Disponível em: <http://www.esportebizz.com.br/esporte_bizz/index.asp>. Acesso em: 27 out. 2009.

BUENO, Francisco da Silveira. **Minidicionário da língua portuguesa**. São Paulo: FTD, 2000.

CASUAL AUDITORES INDEPENDENTES S/S. **Resultado – Lista Casual Auditores de Clubes – 5º edição – Exercício 2008**. São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.clicrbs.com.br/pdf/6886656.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.024, de 15 de abril de 2005**. Aprova a NBC T11, item 11.3.11 – Papéis de Trabalho e Documentação da Auditoria. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/nbct11_3.htm>. Acesso em: 02 nov. 2009.

CUSTÓDIO, Ricardo dos Santos; REZENDE, Amaury José. **A evidenciação dos direitos federativos nas demonstrações contábeis dos clubes de futebol brasileiros**. 15º Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba, 12 a 14 de novembro de 2008.

GALEANO, Eduardo. **Futebol ao Sol e à Sombra**. 2. Ed. São Paulo: L&PM, 2002.

GRIJÓ, Fábio. COB divulga raio-X do esporte. **JB online**. 22 mai. 2001. Disponível em: <<http://jbonline.terra.com.br/jb/papel/esportes/2001/05/21/joresp20010521016.html>>. Acesso em: 02 nov. 2009.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Norma e Procedimento de Contabilidade – NPC nº 27, de 03 de outubro de 2005.** Demonstrações Contábeis – Apresentação e divulgação. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon/npc27.htm>>. Acesso em: 02 nov. 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONCINI, Marvio Pereira. **Entendendo o negócio futebol:** um estudo sobre a transformação do modelo de gestão estratégica nos clubes de futebol. Tese de Doutorado apresentada à Escola Politécnica da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2001.

MELO NETO, Francisco Paulo de. **Administração e Marketing de Clubes Esportivos.** Rio de Janeiro: Sprint, 1998.

NERY, André Luis. Exportação de atletas supera a de bananas. **G1 – Economia e Negócios.** São Paulo, 30 jul. 2007. Disponível em: <http://g1.globo.com/Noticias/Economia_Negocios/0,,MUL76681-9356,00.html>. Acesso em: 01 nov. 2009.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2008.

PEREIRA, Carlos Alberto et al. **A Gestão Estratégica de Clubes de Futebol:** Uma Análise da Correlação Entre Performance Esportiva e Resultado Operacional. 4º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 07 e 08 de outubro de 2004.

SANTOS, Edson Carlos; PEREIRA, Anísio Cândido. O Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis: uma abordagem sobre o parecer-padrão, atualmente em vigor no Brasil. **Revista Administração On Line – FECAP.** São Paulo, n. 3, volume 5, p. 26-38, jul./ago./set. 2004. Disponível em: <http://www.fecap.br/adm_online/art0503/art5033.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2009.