



University of  
Texas Libraries



e-revist@s



Centro Unversitário Santo Agostinho

# revistafsa

[www4.fsnet.com.br/revista](http://www4.fsnet.com.br/revista)

Rev. FSA, Teresina, v. 19, n. 7, art. 5, p. 69-91, jul. 2022

ISSN Impresso: 1806-6356 ISSN Eletrônico: 2317-2983

<http://dx.doi.org/10.12819/2022.19.7.5>

DOAJ DIRECTORY OF  
OPEN ACCESS  
JOURNALS

WZB  
Wissenschaftszentrum Berlin  
für Sozialforschung



MIAR



## Verificação da Adequação às Normas Contábeis Através dos Pareceres de Auditoria: Um Estudo nos Clubes de Futebol Carioca

### Verification of Adequacy to Accounting Standards Through Audit Opinions: A Study in Carioca Football Clubs

**Danúbia da Costa Farraco**

Especialização em MBA em Auditoria e Contabilidade pela Universidade Federal Fluminense  
danubiafarraco@gmail.com

**Leonardo José Seixas Pinto**

Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília  
Professor Adjunto I da Universidade Federal Fluminense  
E-mail: leonardopinto@id.uff.br

#### Endereço: Danúbia da Costa Farraco

Universidade Federal Fluminense, Centro de Estudos Sociais Aplicados, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis. Rua Mário Santos Braga, 30, sala 710 - Campus do Valonguinho, Centro, 24020-150 - Niterói, RJ - Brasil.

#### Endereço: Leonardo José Seixas Pinto

Universidade Federal Fluminense, Centro de Estudos Sociais Aplicados, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis. Rua Mário Santos Braga, 30, sala 710 - Campus do Valonguinho, Centro, 24020-150 - Niterói, RJ - Brasil.

**Editor-Chefe: Dr. Tonny Kerley de Alencar Rodrigues**

**Artigo recebido em 17/03/2022. Última versão recebida em 30/03/2022. Aprovado em 31/03/2022.**

**Avaliado pelo sistema Triple Review: a) Desk Review pelo Editor-Chefe; e b) Double Blind Review (avaliação cega por dois avaliadores da área).**

**Revisão: Gramatical, Normativa e de Formatação**



## RESUMO

Através de pesquisa documental foram analisados os pareceres de auditoria dos maiores clubes de futebol carioca, no período de 2013 a 2017, com intuito de apurar a aderência às normas contábeis aplicáveis aos clubes de futebol. Sendo o objetivo da pesquisa verificar quais clubes apresentam mais proximidade das normas aplicáveis, apurou-se que: o clube do Vasco da Gama possui todos os relatórios de auditoria apresentados com opinião modificada onde os demonstrativos contábeis tornam-se inconsistentes; o clube do Flamengo possui opinião não modificada em todos os seus relatórios, com os demonstrativos contábeis representando com fidedignidade a posição financeira e patrimonial; o clube do Botafogo apresentou 80% dos relatórios do auditor independente modificados, sendo isso inversamente proporcional ao clube do Fluminense, o qual apresentou 80% de não modificados. Constatou-se também que os maiores motivos para as ressalvas dos pareceres das auditorias independentes estão associados aos cálculos da depreciação dos bens em 25% dos casos e à impossibilidade de verificar o saldo em caixa em 12,5% dos casos, dentre outros. Conclui-se que a adequação às normas contábeis aplicáveis aos clubes de futebol não é homogênea, gerando, assim, demonstrativos contábeis não confiáveis.

**Palavras-chave:** Relatório de Auditoria. Objeto de Ressalva. Clubes de Futebol.

## ABSTRACT

Through documentary research was analyzed the audit opinions of the largest football clubs in Rio de Janeiro from 2013 to 2017 in order to verify adherence to the accounting standards applicable to football clubs. As the purpose of the research is to verify which clubs are closer to the applicable norms, it was found that: the Vasco da Gama club has all the audit reports presented with modified opinion where the financial statements are inconsistent, the Flamengo club owns the Botafogo club presented 80% of the independent auditor's reports, and this was inversely proportional to the Fluminense club, which presented 80% of the reports of the independent auditors, which was not modified in all its reports, where the financial statements represent a reliable financial and equity position. not modified. It was also found that the major reasons for the exemptions of independent auditors' opinions are associated with the calculation of depreciation of assets in 25% of cases and the impossibility of checking the cash balance in 12.5% of cases, among others. It is concluded that the adjustment to the accounting standards applicable to football clubs is not homogeneous, thus generating unreliable financial statements.

**Keywords:** Audit Report. Object of Reservation. Football Clubs.

## 1 INTRODUÇÃO

A atividade de auditoria está intimamente ligada à prestação de contas e à possibilidade de acreditação dos dados publicados por terceiros. Uma de suas características é a verificação de conformidade do que é auditado em relação às normas e regulamentos com intuito de apurar convergência ou não. Dessa forma, a auditoria tem a capacidade de gerar credibilidade ao que é atestado por ela. Devido a sua característica de asseguarção, algumas organizações são obrigadas a submeterem suas demonstrações contábeis à auditoria, recebendo assim um parecer de auditoria, o qual é publicado juntamente com suas demonstrações contábeis.

Um cenário em franca expansão, que movimenta vultosas quantias de recursos e passou a atrair a atenção de investidores é o setor esportivo. O futebol perdeu seu caráter lúdico, cedendo lugar a uma lógica mercantilista, tornando-se futebol-negócio (GONÇALVES; CARVALHO, 2006).

No Brasil o conceito de Clube-empresa surgiu com a Lei Zico número 8.672/1993, mas só em 1998 com a Lei Pelé número 9.615/1998 foi exigida a transição de clubes em empresas, e com a chegada da Lei 12.935/2011 os clubes de Futebol passaram a publicar seus demonstrativos contábeis juntamente com o parecer da auditoria. Apesar de revogada a exigência de transição para empresas, é exigida a divulgação de demonstrações contábeis auditadas pelos clubes brasileiros.

Por tratar-se de paixão nacional, pelo caráter social e cultural, os clubes permanecem como entidades sem fins lucrativos, mas devem prestar contas de sua situação econômico-financeira. Um dos estados mais representativos dentro desse cenário esportivo é o Rio de Janeiro, que sempre possui representantes nas principais competições de futebol do país.

Diante da obrigatoriedade da publicação dos demonstrativos contábeis juntamente com o parecer de auditoria, pode-se avaliar as ressalvas contidas nesses pareceres, bem como os tipos de pareceres concedidos, sendo o problema norteador dessa pesquisa representado pela seguinte pergunta: Quais os objetos de ressalvas nos relatórios do auditor independente dos clubes cariocas por inadequação às normas contábeis aplicáveis?

## 2 METODOLOGIA

Com base na taxionomia de Vergara (2016), a pesquisa é classificada quanto aos fins e quanto aos meios. Quanto aos meios, trata-se de uma pesquisa documental, na medida em que

serão utilizados os demonstrativos contábeis publicados pelos clubes de futebol, sendo analisado os pareceres de auditoria que fazem parte dessa publicação anual. Quanto aos fins, escolheu-se a pesquisa exploratória, uma que há poucas pesquisas relacionadas ao tema. Trata-se ainda de uma pesquisa de cunho eminentemente qualitativo, visto que faz leitura dos pareceres de auditoria com intuito de dar subsídio para responder o problema de pesquisa.

O objeto de estudo são os pareceres de auditoria dos principais clubes de futebol carioca a saber: Botafogo, Flamengo, Fluminense e Vasco. A escolha desses clubes dá-se pelo fato de serem os maiores clubes do Rio de Janeiro, sendo os únicos que possuem pareceres de auditoria independente. O período avaliado foi de 2013 a 2017, compreendendo assim cinco anos. Os demonstrativos contábeis que contêm os pareceres de auditoria foram retirados no sítio dos clubes de futebol aqui pesquisados.

### **3. REVISÃO DA LITERATURA**

#### **3.1 A relevância da auditoria**

O surgimento e o desenvolvimento da auditoria é parte da evolução do sistema capitalista e na mudança das empresas com fins lucrativos. Houve o crescimento das empresas que eram fechadas e familiares e dependiam de recursos de terceiros, e com isso a ampliação de suas instalações, o desenvolvimento de tecnologias e aprimoramento de seus controles e procedimentos, em busca de redução de custos e competitividade, passaram a ocorrer devido à captação de recursos através de empréstimos bancários, abertura de capital e emissão de debêntures, como afirma ALMEIDA (2012).

Segundo FRANCO E MARRA (2001), somente a partir da segunda metade do século XIX, a auditoria passou a ser uma prática sistematizada, pois nesse momento surgiram as primeiras associações de contadores públicos, que exerciam as funções de auditor.

No fim do século XIX e início do século XX, a diluição do controle e posse das empresas, com o crescimento do mercado de ações, exigiu o estabelecimento de padrões quando da elaboração de relatórios pelas empresas com ações cotadas em bolsa. A divulgação das informações econômico-financeiras definiu a relevância das demonstrações contábeis, que necessitavam ser examinadas por um profissional independente e de reconhecida capacidade técnica que assegurasse a veracidade e qualidade das informações nelas apresentadas (IBRACON, 2007).

Segundo ALMEIDA (2012), o investidor e o credor necessitavam de informações acerca da posição patrimonial e financeira, da geração de lucros e caixa e da administração de recursos. Através do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício, da demonstração das mutações do patrimônio líquido, da demonstração dos fluxos de caixa e das notas explicativas, essas necessidades seriam supridas, pois permitiriam a avaliação da segurança, liquidez e rentabilidade de investimento ou risco de crédito. O auditor independente é a figura que examina e emite sua opinião acerca dessas demonstrações, para assegurar aos futuros aplicadores de recursos a qualidade e precisão das informações.

Segundo Mautz e Sharaf (1985), os objetivos da auditoria são o de verificar se as demonstrações financeiras estão em concordância com os princípios contábeis e se a correta aplicação desses princípios gera uma apresentação fidedigna da realidade da entidade auditada. De acordo com Dutra, Alberton e Van Bellen (2007), a auditoria independente está relacionada à credibilidade e confiança na consistência e comparabilidade das entidades.

Attie (2010) afirma que uma opinião de alguém não ligado à organização é exigida para confirmar a precisão e qualidade das informações, essa é razão do trabalho do auditor. Diante disso, o objetivo do auditor independente é expressar uma opinião acerca das demonstrações financeiras e assegurar que é adequada a representação da posição patrimonial, financeira e resultado do período auditado (CREPALDI, 2010).

### 3.2 Tipos de pareceres e relatórios de auditoria

De acordo com Almeida (2012), “o relatório do auditor independente, anteriormente denominado de parecer, representa o produto final do auditor”. O relatório dos auditores independentes é o meio pelo qual o auditor expressa sua opinião sobre as demonstrações auditadas, quanto a sua adequação ou não em relação às normas pertinentes à sua elaboração (PEREZ, 2004). Conforme Araújo, Arruda, Barreto (2008), “o relatório é a fase final do processo auditorial e consiste em uma narração ou descrição escrita, ordenada e minuciosa dos fatos que foram constatados, com base em evidências concretas, durante o transcurso dos exames de auditoria”. Ainda segundo Almeida (2012), o relatório geralmente é endereçado aos acionistas ou responsáveis pela governança (Conselho de Administração, por exemplo) da entidade que as demonstrações estão sendo auditadas.

As normas da Seção 700, Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) ou *International Standards on Auditing* (ISAs) referem-se especificamente à estruturação e apresentação do relatório de auditoria e alteraram as previsões normativas então vigentes; a

própria nomenclatura que antes da adoção das ISAs no Brasil era chamado de parecer. O formato padrão do antigo parecer também foi modificado. As Normas Brasileira de Contabilidade (NBC TA 700) apresenta um formato, com exceção das seções “Opinião” e “Base para opinião”, e não estabelece exigências para ordenar os elementos do relatório do auditor. Nela é exigido o uso de títulos específicos, destinados a facilitar o reconhecimento de relatórios referentes a auditorias conduzidas conforme as normas de auditoria, especialmente quando o relatório apresenta os elementos em ordem diferente dos apresentados na NBC TA 700.

### **3.2.1 Opinião não modificada**

A NBC TA 700 refere-se à formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente. Nela é apresentada a emissão do relatório com opinião não modificada, que é expressa quando o auditor conclui que as demonstrações são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura aplicável de relatório financeiro.

O relatório considerado limpo, sem ressalva, é emitido quando o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas em conformidade com os princípios fundamentais de contabilidade e demais disposições contábeis e legais pertinentes, em todos os aspectos relevantes. (ARAÚJO, ARRUDA, BARRETO, 2008).

Longo (2011) afirma: “para o auditor formar essa opinião, ele deve concluir se obteve segurança razoável de que as demonstrações financeiras, em conjunto, não apresentam distorções relevantes, sejam elas causadas por fraude ou erro”.

### **3.2.2 Opinião modificada**

Conforme a NBC TA 705, o auditor deve modificar sua opinião caso conclua, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentam distorções relevantes ou não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes.

**Quadro 1 – Tipos de opinião modificada**

Natureza do assunto que gerou a modificação	Julgamento do auditor sobre a disseminação de forma generalizada dos efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis	
	Relevante mas não generalizado	Relevante e generalizado
As demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes	Opinião com ressalva	Opinião adversa
Impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente	Opinião com ressalva	Abstenção de opinião

Fonte: Longo (2011, p.340)

Almeida (2012) afirma que o auditor deve apresentar uma opinião com ressalva após obter evidência apropriada e suficiente e concluir que as distorções, em conjunto ou individualmente, são relevantes, mas não generalizadas, ou no caso de ele não conseguir obter evidência apropriada e suficiente que suporte sua opinião, mas ele conclui que os efeitos de distorções não detectadas, caso existam, poderiam ser relevantes, mas não generalizadas.

De acordo com Crepaldi (2010), “o conjunto das informações sobre o assunto objeto da ressalva, constante no relatório e nas notas explicativas sobre as demonstrações contábeis, deve permitir claro entendimento de sua natureza e seus efeitos nas demonstrações contábeis.”

Ainda conforme Almeida (2012), o auditor deve deixar clara a natureza da ressalva e seu efeito sobre as demonstrações contábeis, se for possível determinar razoavelmente esse efeito.

Segundo Pinho (2007), a opinião adversa do auditor é emitida quando ele considera que as demonstrações não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado, as mutações do patrimônio líquido e fluxos de caixa, conforme os princípios de contabilidade.

Attie (2010) afirma que o relatório adverso é emitido quando o auditor verifica que as demonstrações estão incompletas ou incorretas, de modo que impossibilite a emissão do relatório com ressalva. De acordo com Almeida (2012), a opinião adversa deve ser expressa quando o auditor, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, concluir que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas.

O relatório com abstenção de opinião deve ser emitido quando houver limitação significativa na extensão do exame, impossibilitando a formação de opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis, com diversas incertezas que afetam um número significativo de

contas das demonstrações ou não obter comprovação para embasar a opinião. (CREPALDI, 2010)

Attie (2010) caracteriza relatório com abstenção de opinião como “aquele em que o auditor deixa de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la”.

Pinho (2007) afirma que o relatório com abstenção de opinião possui uma declaração de que o auditor não deseja opinar sobre a fidedignidade das demonstrações e que ele deve apresentar os motivos para abster-se.

Almeida (2012) acrescenta que o auditor independente deve abster-se de expressar uma opinião em caso de não obter evidência apropriada e suficiente para suportar sua opinião e concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, poderiam ser relevantes e generalizadas.

Almeida (2012) define parágrafo de ênfase como parágrafo incluído no relatório de auditoria referente a um assunto apresentado ou divulgado apropriadamente nas demonstrações contábeis que, pelo julgamento do auditor, é fundamental, devido sua importância para o entendimento pelos usuários.

Araújo, Arruda, Barreto (2008) afirmam que o parágrafo de ênfase é emitido quando ocorre incerteza referente ao desfecho capaz de afetar significativamente a posição patrimonial e financeira da entidade e que já tenha sido devidamente divulgada nas notas explicativas.

As circunstâncias que Almeida (2012) apresenta como possíveis para o auditor considerar necessária a inclusão do parágrafo de ênfase são: a existência de incerteza relativa ao desfecho futuro de litígio excepcional ou ação regulatória; quando permitida, a aplicação de nova norma contábil antes de sua vigência, com efeito disseminado de forma generalizada nas demonstrações; catástrofe que impactou ou continuará a impactar a posição patrimonial e financeira da entidade.

### 3.3 Legislação nos clubes desportivos

O futebol é o esporte com mais praticantes, maior alcance global e maior movimentação de recursos (FINN, GIULIANOTTI, 2000 *apud* ASSIS, RICCIO, 2017), destacando-se no contexto esportivo e impactando com caráter social e cultural (GIULIANOTTI, ROBERTSON, 2012 *apud* ASSIS, RICCIO, 2017). No início do século XX, ocorreu a profissionalização dos atletas, abandonando assim o caráter amador e

modificando o cenário do futebol brasileiro (AMORIN FILHO, 2012 *apud* SILVESTRE, PEREIRA, EL KHATIB, 2016).

Em 1941 foi aprovado o Decreto N° 3.199, sendo o pioneiro em relação aos desportos nacionais. Proibia a existência de entidades esportivas com finalidade de lucros e a regulamentação de toda atividade esportiva era regulamentada pelo Estado (MELO, MELO, 2006 *apud* FIGUEIREDO, SANTOS, CUNHA, 2017). Somente em 1976, a Lei n°. 6.354, também conhecida como Lei do Passe, abordou mais detalhadamente o vínculo entre o clube e o jogador. A Lei do Passe determinava que o clube formador fluísse o direito econômico sobre o atleta. Ainda após o término do contrato de trabalho o clube detinha o poder de transacionar o atleta.

De acordo com Silva e Carvalho (2009) *apud* Figueiredo, Santos, Cunha (2017), o passe funcionava como uma espécie de cárcere para o atleta, já que, mesmo após o fim do contrato e o desinteresse do clube em sua atividade profissional, ele não poderia ser vinculado por outro clube sem a negociação do seu clube formador. Para o clube formador, o passe consistia numa premiação pela formação do atleta.

A Lei Zico (Lei n° 8.672/93) veio com o objetivo de alinhar as normas e legislações nacionais às já existentes em âmbito esportivo mundial, em que havia investimentos diretos da iniciativa privada (SILVA, TEIXEIRA, NIYAMA, 2009). Ela possibilitava a gestão dos clubes de futebol com fins lucrativos. A intenção era a transição de clubes para empresas.

Os impactos relevantes da Lei Zico foram: organizar o Sistema Federal Desportivo, para promoção e aprimoramento das práticas de rendimento; delegar competência e ações do Comitê Olímpico Brasileiro e da Justiça Desportiva; aumentar a autonomia das entidades esportivas diante do Estado; permitir a alteração das entidades esportivas para associações comerciais e consentir aos clubes o passe de seus atletas e a obtenção de receitas com a sua transação (SILVA, TEIXEIRA, NIYAMA, 2009). Conforme Prado e Moreira (2012), a Lei Zico ainda disciplinou nos contratos de atletas profissionais e não profissionais os prazos.

Em 1998 foi publicada a Lei Pelé (Lei n°. 9.615/98) que extinguiu o passe e trouxe a obrigatoriedade dos clubes se transformarem em empresas. Esse aspecto da Lei a respeito da transição de clubes para empresas gerou grande descontentamento e críticas por parte dos dirigentes de futebol (AMORIN FILHO *apud* SILVESTRE, PEREIRA, EL KHATIB, 2016). A Lei Pelé surgiu com o intuito de aperfeiçoar a Lei Zico, conforme Silva, Teixeira e Niyama (2009).

O término do passe determinou que a atividade do atleta fosse por meio de remuneração pactuada em contrato de trabalho desportivo segundo a Lei Pelé. Anteriormente,

a transferência de jogadores de futebol de um clube para outro ocorria apenas em caso de consentimento dos dois clubes através de negociação de valor a ser pago pelo clube comprador àquele que detinha os direitos sobre o profissional.

Após críticas dos dirigentes esportivos relativas à obrigatoriedade da mudança dos clubes para empresas, foi publicada a Lei 9.940/99, que veio aumentar o prazo de adaptação dos estatutos dos clubes em empresas de dois para três anos. Com a publicação da Lei 9.981 em 2000, os dispositivos que tratavam da transição clube-empresa foram alterados, tornando facultativa aos clubes, de acordo com a nova redação, a transformação em sociedades com fins lucrativos. O Artigo foi revogado.

Posteriormente, em 2003, a Lei nº 10.671 e a Lei nº 10.672 foram aprovadas. A Lei 10.671/2003 também conhecida como Estatuto do Torcedor, regulamenta os direitos dos torcedores como cliente do futebol. A Lei 10.672/2003, chamada Lei de Moralização do Futebol, possibilitou a transformação das associações esportivas em clube-empresa. A Lei de moralização do futebol complementou a Lei Pelé e determinou a obrigatoriedade de elaboração e publicação das demonstrações contábeis, segundo o padrão estabelecido pela Lei nº 6.404/76, a Lei das Sociedades Anônimas (SILVA, TEIXEIRA, NIYAMA, 2009).

Em 2011, a Lei nº 12.395 alterou a legislação desportiva novamente, criando os Programas Atleta pódio e Cidade Esportiva e revogou a Lei nº 6.354/76. Ainda ratificou a exigência da realização da auditoria independente das demonstrações contábeis dos clubes de futebol, sendo requisito para captação de financiamentos com recursos públicos e processos de recuperação econômico-financeiros a divulgação das demonstrações auditadas.

#### Quadro 2 – Resumo da evolução da legislação aplicável aos clubes

Leis	Conteúdo
Decreto nº 3.199 de 1.941	Não permitia entidades esportivas com finalidade lucrativa.
	Regulamentação do Estado
Lei do passe (lei nº 6.354/76)	Garantia aos clubes formadores o direito econômico sobre os atletas
Lei Zico (lei nº 8.672/93)	Manteve a Lei do Passe
	Possibilidade de clubes com fins lucrativos
Lei Pelé (lei nº 9.615/98)	Extinguuiu o passe
	Determinou a transformação de clubes em empresas
Lei nº 9.940/99	Estendeu o prazo para transição de clubes em empresas

Lei nº 9.981/00	Tornou facultativa a transformação dos clubes em empresas
Lei moralização do futebol (lei nº 10.672/03)	Corroborou a faculdade de transição em empresas
	Exigiu a publicação das demonstrações contábeis auditadas
Lei nº 12.935/11	Reafirmou a exigência da auditoria independente

Fonte: Elaborado pelos autores

### 3.4 Auditoria nos clubes de futebol

A Lei nº 12.395 de 16 de março de 2011 alterou o texto da Lei Pelé, determinando que os clubes sejam obrigados a apresentar suas demonstrações contábeis e relatórios de auditoria:

[..] 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, 2011).

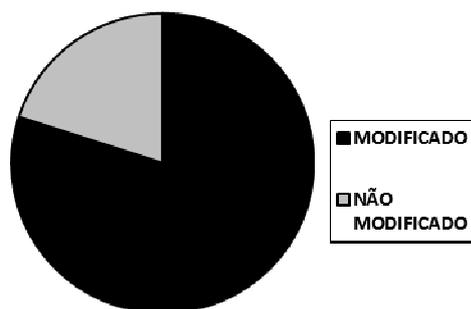
A Lei nº 10.672 de 2003, a Lei de Moralização do Futebol, já requeria a elaboração de demonstrações contábeis e divulgação após auditoria independente. A Lei 12.395/11 veio reforçar essa exigência.

Os clubes são obrigados a elaborar e terem suas demonstrações contábeis auditadas por auditores independentes, que, embasados nas normas e princípios de contabilidade e auditoria, emitem sua opinião.

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

### 4.1 Botafogo de futebol e regatas

O Botafogo de Futebol e Regatas divulgou o relatório de auditor independente em conjunto com suas demonstrações em todos os exercícios entre 2013 e 2017, conforme exigência da Lei 12.395/11. A opinião do auditor divulgada foi modificada, com exceção do exercício de 2012. As modificações nos exercícios de 2013 a 2016 foram referentes a ressalvas. O percentual de relatório modificado foi de 80%, enquanto 20% representa o relatório não modificado publicado no período em questão, conforme ilustrado no Gráfico 1.

**Gráfico 1 – Tipo de relatório do auditor independente do Botafogo**

Fonte: Elaborado pelos autores

**Tabela 1 – Quantidade e objeto de ressalvas do Botafogo**

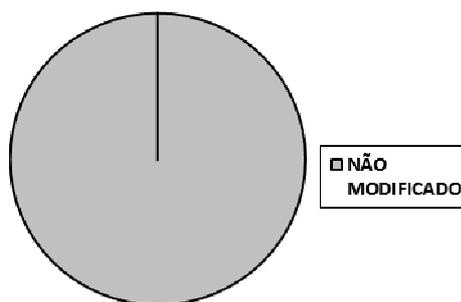
ANO	2013	2014	2015	2016	2017
<b>RESSALVAS</b>	4	2	1	2	0
<b>OBJETO</b>	Consolidação Equivalência Depreciação Relação de atletas	Contingência Depreciação	Depreciação	Depreciação <i>Impairment</i>	

Fonte: Elaborado pelos autores

Em relação às quantidades e objetos de ressalvas, destaca-se a permanência da depreciação como objeto de ressalva. O motivo da ressalva da depreciação é a realização do cálculo de acordo com as taxas fiscais da Receita Federal e não conforme o estabelecido pelo pronunciamento CPC 27 – Ativo imobilizado, baseada nas taxas que levam em consideração a expectativa da vida útil dos bens.

#### 4.2 Clube de regatas do flamengo

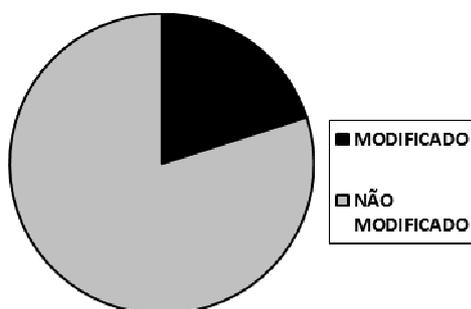
O Clube de Regatas do Flamengo apresentou em todos os exercícios entre 2013 e 2017 o relatório do auditor independente em conjunto com suas demonstrações contábeis, conforme determina a Lei 12.395/11. Em todos os relatórios a opinião do auditor contida é não modificada, indicando que as demonstrações financeiras representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira do Clube.

**Gráfico 2 –r Tipo de relatório do auditor independente do Flamengo**

Fonte: Elaborado pelos autores

### 4.3 Fluminense football club

O Fluminense Football Club divulgou em conjunto com as demonstrações contábeis o relatório de auditor independente no período de 2013 e 2017. No entanto, não cumpriu integralmente o estabelecido na Lei 12.395/11, visto que em 2017 divulgou em atraso. O prazo determinado é até o último dia útil do mês de abril do ano subsequente, a divulgação de 2017 ocorreu em 15 de maio de 2018. A opinião do auditor foi modificada apenas no exercício 2013, representando 20% do total. Nos demais exercícios, o auditor considerou que as demonstrações representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira do clube. Os relatórios não modificados montam de 80% do total de relatórios divulgados, como segue no Gráfico 3.

**Gráfico 3: Tipo de relatório do auditor independente do Fluminense**

Fonte: Elaborado pelos autores

A única modificação pertinente ao período analisado foi no exercício 2013. Uma ressalva relativa à ausência nas notas explicativas da relação de atletas vinculados e a

existência ou não do percentual de direito econômico sobre eles, conforme determinação da ITG 2003, conforme Tabela 2.

**Tabela 2 – Quantidade e objeto de ressalvas do Fluminense**

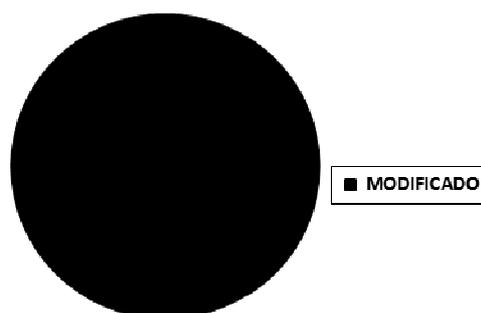
ANO	2013	2014	2015	2016	2017
<b>RESSALVAS</b>	1	0	0	0	0
<b>OBJETO</b>	Relação de atletas				

Fonte: Elaborado pelos autores

#### 4.4 Clube de regatas Vasco da Gama

O Clube de Regatas Vasco da Gama não cumpriu o estabelecido pela Lei 12.395/11 em 2013, visto que não divulgou o relatório de auditor independente em conjunto com suas demonstrações. Nos demais exercícios, a determinação da Lei 12.395/11 foi cumprida. O relatório do auditor independente foi modificado em todos os exercícios divulgados, 2014 a 2017, ou seja, 100% de relatórios modificados, demonstrado no gráfico 4.

**Gráfico 4 – Tipo de relatório do auditor independente do Vasco da Gama**



Fonte: Elaborado pelos autores

Em relação aos relatórios modificados, entre 2014 e 2016 foram modificados por ressalvas, enquanto no exercício de 2017 foi por abstenção de opinião do auditor. Já referente ao número e objetos de ressalvas, o auditor em 2014 afirmou que não foi possível confirmar o saldo de caixa no dia 31 de dezembro, devido ao período da realização da auditoria; o clube não possui controle patrimonial dos bens; não foi possível verificar o cálculo da depreciação

reconhecida de bens imóveis e que a depreciação dos demais bens do imobilizado não foi reconhecida; não foi realizado o teste de recuperabilidade – IMPAIRMENT; ainda em relação ao imobilizado, foi realizada a reavaliação de ativos; os valores de empréstimo de terceiros não sofreram nenhuma atualização nem foi identificado qualquer pagamento; não foi constituída a provisão de créditos de liquidação duvidosa.

No exercício de 2015, as ressalvas referentes ao caixa, aos empréstimos de terceiros, a ausência de provisão de créditos de liquidação duvidosa repetiram-se. Em 2015 não foi reconhecida a depreciação do imobilizado. O saldo inicial da conta de aplicação financeira permaneceu inalterado ao fim do exercício. Em 2016, mantiveram-se as ressalvas referentes ao caixa e à inexistência da provisão de créditos de liquidação duvidosa.

**Tabela 3 – Quantidade e objeto de ressalvas do Vasco da Gama**

ANO	2013	2014	2015	2016	2017
<b>RESSALVAS</b>	-	7	5	2	-
<b>OBJETO</b>	-	Caixa Controle Patrimonial Depreciação Empréstimo <i>Impairment</i> PCLD Reavaliação de ativos	Aplicação Financeira Caixa Depreciação Empréstimo PCLD	Caixa PCLD	

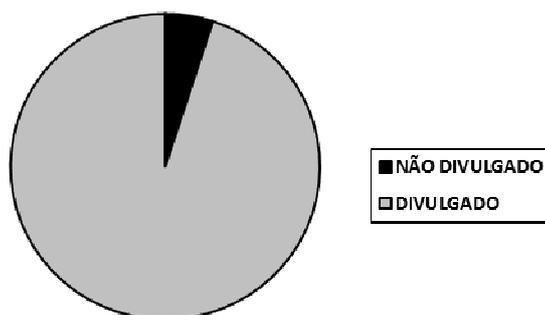
Fonte: Elaborado pelos autores

No exercício de 2017, a modificação do relatório ocorreu em decorrência de abstenção de opinião do auditor em face da não obtenção de evidência apropriada e suficiente. Ausência de resposta às cartas de circularização, a não apresentação de documentação suporte, a não apresentação de composições de saldos do imobilizado, identificação dos bens, controle dos cálculos da depreciação, não fornecimento dos contratos de imagem profissional e limitação dos saldos anteriores que, segundo os auditores, possuíam ressalvas foram o embasamento para a abstenção da opinião do auditor.

#### 4.5. Visão geral

No período analisado, de 2013 a 2017, a legislação aplicável requeria a apresentação do relatório do auditor independente em conjunto com as demonstrações contábeis. Apenas em 2013, O Club de Regatas Vasco da Gama não apresentou o relatório de auditoria. Os clubes cariocas: Botafogo, Flamengo e Fluminense apresentaram em todos os exercícios o relatório do auditor independente. Portanto, 95% dos relatórios requeridos foram apresentados e 5% correspondem ao não apresentado. Salienta-se que o Fluminense no exercício de 2017 publicou suas demonstrações financeiras e relatório de auditoria em atraso, perfazendo desses 95% apresentados uma parcela de 5,62% em atraso. A seguir, o gráfico 5 representando a divulgação dos relatórios.

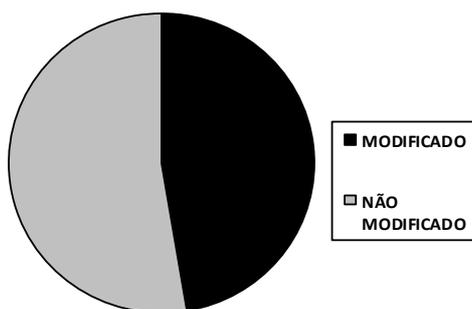
**Gráfico 5 – Divulgação relatório de auditor independente dos clubes cariocas**



Fonte: Elaborado pelos autores

Do total de dezenove relatórios divulgados no período de 2013 a 2017, pelos quatro clubes cariocas, dez foram não modificados, representando 52,63%. O número de relatórios modificados, nove, corresponde a 47,37%, conforme Gráfico 6.

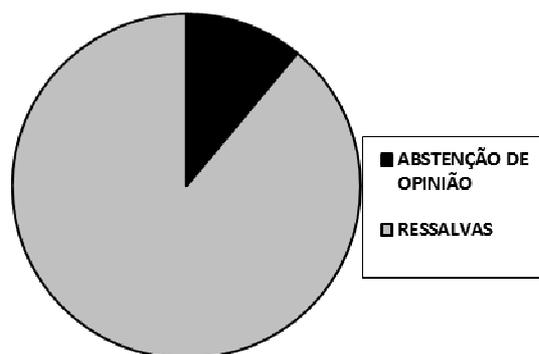
**Gráfico 6 – Tipo de relatório do auditor independente dos clubes cariocas**



Fonte: Elaborado pelos autores

Pertinente ao tipo de modificação dos relatórios do auditor independente, do total de nove modificados, oito foram por ressalvas e uma por abstenção de opinião. A abstenção de opinião corresponde a 11,11% e as ressalvas por 89,89% do total de modificações, sendo graficamente representado no Gráfico 7.

**Gráfico 7: Tipo de modificação dos clubes cariocas**



Fonte: Elaborado pelos autores

Na Tabela 4 a seguir é possível visualizar as quantidades e objetos de ressalvas por exercício dos clubes em conjunto.

**Tabela 4 – Quantidade e objeto de ressalvas dos clubes cariocas**

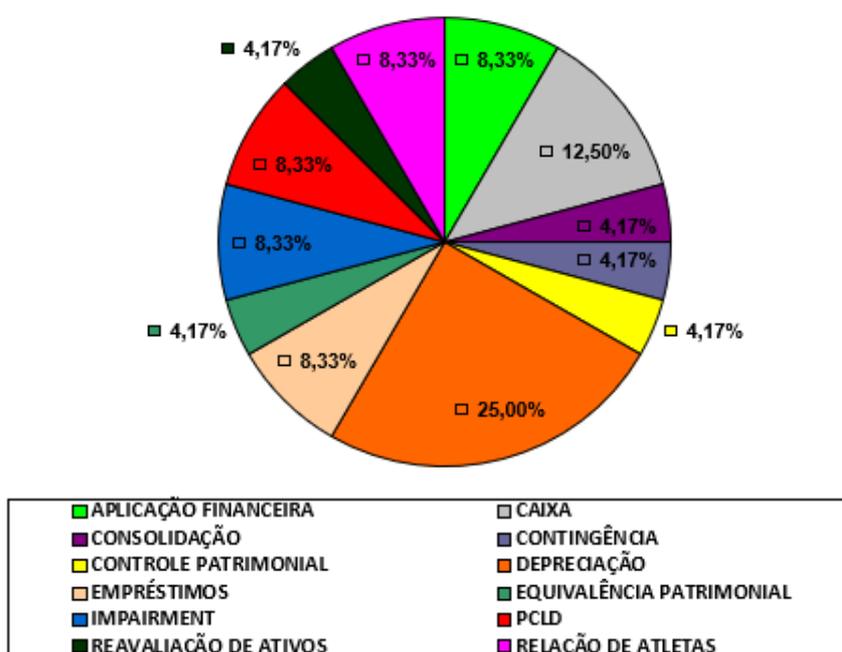
RESSALVA/ANO	2013	2014	2015	2016	2017	TOTAL
Aplicação financeira			1	1		2
Caixa		1	1	1		3
Consolidação	1					1
Contingência		1				1
Controle patrimonial		1				1
Depreciação	1	2	2	1		6
Empréstimos		1	1			2
Equivalência patrimonial	1					1
<i>Impairment</i>		1		1		2
PCLD		1	1			2
Reavaliação de ativos		1				1
Relação de atletas	2					2
<b>RESSALVAS</b>	<b>5</b>	<b>9</b>	<b>6</b>	<b>4</b>	<b>-</b>	<b>24</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

No Gráfico 8 é demonstrado o percentual de cada objeto de ressalva e seu respectivo percentual de participação no total das ressalvas recebidas pelos clubes. Destaca-se além da grande variedade de objetos, o grande percentual para a depreciação em decorrência da dissonância entre o praticado pelos clubes e o estabelecido no CPC 27 que trata do ativo imobilizado. A depreciação calculada em base de taxas fiscaís da Receita Federal e não em taxas que levam em consideração a expectativa de vida útil ou simplesmente o não reconhecimento da depreciação no exercício foi responsável por 25% das ressalvas. Ainda no que tange ao imobilizado, a ausência de controle patrimonial também contraria o estabelecido no CPC 27 de ativo imobilizado.

A prática de reavaliação de ativos está proibida desde a Lei 11.638/07 e ainda assim foi realizada, correspondente a 4,17% de ressalvas. Ou seja, atribui-se ao imobilizado 33,34% das ressalvas. A não divulgação da relação de atletas vinculados aos clubes com vistas a evidenciar, de forma individual, o direito econômico sobre os atletas está em desacordo com a ITG 2003 que se aplica exclusivamente às entidades esportivas e que sua adoção ocorreu em 2013.

**Gráfico 8: Objetos de ressalvas dos clubes cariocas**



Fonte: Elaborado pelos autores

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como principal objetivo verificar quais os objetos de ressalvas nos relatórios de auditoria divulgados pelos clubes cariocas por inadequação às normas aplicáveis. Para tanto, foram avaliados os pareceres de auditoria dos exercícios de 2013 a 2017 dos principais times de futebol carioca: Botafogo, Flamengo, Fluminense e Vasco.

Verificou-se claramente uma disparidade entre os clubes relativa à adequação às normas aplicáveis. Enquanto o clube do Vasco possui todos os relatórios de auditoria que foram apresentados com opinião modificada, sendo assim, inadequados para o entendimento da situação da posição financeira e patrimonial da entidade, o clube do Flamengo apresentou opinião não modificada em todos os seus relatórios, gerando, assim, demonstrativos contábeis confiáveis e com representação fidedigna da situação financeira e patrimonial da entidade. Ainda a esse respeito, enquanto o Botafogo apresentou 80% de relatórios de auditoria independente modificados, inversamente, o Fluminense apresentou 80% de não modificados.

O problema das discrepâncias apuradas em relação à adequação das normas aplicáveis deve ser entendido pela falta de controle interno dos clubes, pois se o problema fosse da norma em si, nenhum clube alcançaria 100% de adequação nos cinco anos analisados, como foi o caso do clube do Flamengo. Ou mesmo, o clube Fluminense, que só não alcançou os 100%, por conta da não divulgação do relatório dos atletas em 2013.

Vale frisar que os clubes analisados apresentam menores ressalvas a cada ano que se passa, sendo que no ano de 2017 nenhuma ressalva foi apurada. Isso evidencia que, nesse ano, todos clubes analisados seguem fielmente a norma contábil aplicável às entidades esportivas, remetendo-nos à ideia do aprendizado acerca da aplicação da norma. Por outro lado, percebemos que a aplicação gradual da norma é inerente ao processo da aplicabilidade das novas normas contábeis, as quais precisam passar por um período de maturação e discussão para, em seguida, ter a sua aplicação integral pelas entidades.

As normas contábeis aplicáveis às entidades desportivas devem ser seguidas pelas entidades, e no caso de as entidades não estarem aplicando-a, devem ser reportados nos relatórios de auditoria com intuito de evidenciar os riscos inerentes à avaliação correta da posição financeira e patrimonial da entidade. Frisa-se que entidades com fins lucrativos ao apresentarem demonstrativos contábeis não fidedignos por longo período teriam suas ações desvalorizadas, dentre outros prejuízos associados à informação contábil não fidedigna.

Posteriormente, foram analisados de forma conjunta os relatórios dos clubes; essa disparidade entre os clubes explica os percentuais semelhantes entre os relatórios modificados e não modificados, sendo relatórios não modificados 52,63% e 47,37% os modificados.

Ao cumprimento do estabelecido na Lei 12.395/11 de apresentação do relatório de auditor independente em conjunto com as demonstrações, há um alto percentual de adequação, onde 95% dos relatórios requeridos foram apresentados pelos clubes. Apenas o clube do Vasco, no exercício de 2013, deixou de apresentar o relatório de auditoria, o que representa 5% de não apresentação.

No que concerne ao número e objetos de ressalvas, destaca-se a diversidade de matérias de ressalvas, simultaneamente, com a alta frequência referente ao imobilizado, como o cálculo da depreciação realizado com base nas taxas fiscais da Receita Federal e não na expectativa de vida útil dos bens, que representa 25% dos objetos de ressalva, ainda soma-se ao percentual relativo ao imobilizado os 4,17% de ausência de controle patrimonial e 4,17% da realização de reavaliação de ativos. Portanto, só em discordância com as determinações do CPC 27 – Ativo Imobilizado remonta 33,34% do total de ressalvas.

A ITG 2003 foi publicada e passou a vigorar no exercício de 2013, sendo que o descumprimento de suas determinações é a causa de 8,33% do total de ressalvas pela não divulgação da relação de atletas vinculados aos clubes, ambas ocorridas no exercício de 2013, indicando apenas a dificuldade de adoção inicial.

Conclui-se que a adequação às normas contábeis aplicáveis não é homogênea, a dificuldade de conformidade não consiste na complexidade das normas e sim na adequação dos clubes a elas, visto que enquanto alguns clubes adequaram-se e suas demonstrações contábeis foram totalmente elaboradas de forma a representar adequadamente sua posição patrimonial, outros receberam ressalvas e abstenção de opinião, gerando uma informação contábil não confiável.

Como indicação de futuras pesquisas sugere-se a verificabilidade da aderência das normas contábeis de outros clubes de futebol no Brasil, que apontem os maiores indícios acerca da discrepância. Sugere-se ainda analisar a qualidade da informação contábil das entidades desportivas do Brasil, visto que essas são auditadas, mas seus demonstrativos contábeis nem sempre representam com fidedignidade a situação financeira e patrimonial da entidade reportada.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: Um curso moderno e completo. 8ª Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ARAÚJO, I. P. S; ARRUDA, D. G; BARRETO, P. H. T. **Auditoria contábil**: Enfoque teórico, normativo e prático. São Paulo: Saraiva, 2008.

ASSIS, R. B; RICCIO, E. L; **Governança no futebol profissional**: Uma estrutura para clubes brasileiros. 2017. Disponível em: <http://adcont.net/index.php/adcont/AdCont2017/paper/viewFile/2638/750>> Acesso em: 03/05/2018.

ATTIE, W. **Auditoria**: Conceitos e aplicações. 5ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

BRASIL, ITG 2003 [Conselho Federal de Contabilidade] Entidade Desportiva Profissional. Disponível em: <[http://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/812516/do1-2017-12-07-norma-brasileira-de-contabilidade-itg-2003-r1-de-24-de-novembro-de-2017-812512](http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/812516/do1-2017-12-07-norma-brasileira-de-contabilidade-itg-2003-r1-de-24-de-novembro-de-2017-812512)>. Acesso em 23/01/2018.

BRASIL, **Lei nº. 6.354**, de 2 de setembro de 1976. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6354.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6354.htm)>. Acesso em: 20/10/2017.

BRASIL, **Lei nº. 8.672**, de 6 de julho de 1993. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8672.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8672.htm)>. Acesso em 20/10/2017.

BRASIL, **Lei nº. 9.528**, de 10 de dezembro de 1997. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9528.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9528.htm)>. Acesso em 21/11/2017.

BRASIL, **Lei nº. 9.615**, de 24 de março de 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9615consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9615consol.htm)>. Acesso em 20/10/2017.

BRASIL, **Lei nº. 9.940**, de 21 de dezembro de 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9940.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9940.htm)>. Acesso em 21/11/2017.

BRASIL, **Lei nº. 9.981**, de 14 de julho de 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9981.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9981.htm)>. Acesso em 21/11/2017.

BRASIL, **Lei nº. 10.671**, de 15 de maio de 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.671.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.671.htm)>. Acesso em 20/10/2017.

BRASIL, **Lei nº. 10.672**, de 15 de maio de 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.672.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.672.htm)>. Acesso em 20/10/2017.

BRASIL, **Lei nº. 12.395**, de 16 de março de 2011. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112395.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112395.htm). Acesso em 20/10/2017.

BRASIL, **Lei nº. 13.155**, de 04 de agosto de 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/L13155.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/L13155.htm). Acesso em 22/05/2018.

BRASIL, **Cartilha de governança em entidades esportivas Lei 9.615/98**. Responsáveis técnicos Fernando Marinho Mezzadri. [et al.]. – Brasília: Ministério do Esporte, 2018 Disponível em:

[http://www.esporte.gov.br/arquivos/arquivos/cartilha\\_de\\_governanca\\_em\\_entidades\\_esportivas\\_ministerio\\_do\\_esporte.pdf](http://www.esporte.gov.br/arquivos/arquivos/cartilha_de_governanca_em_entidades_esportivas_ministerio_do_esporte.pdf)> Acesso em: 03/05/2018.

CFC, **Resolução nº. 1.429**, de 30 de janeiro de 2013. Disponível em: [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2013/001429.htm](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2013/001429.htm). Acesso em 22/10/2017.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: Teoria e prática**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DUTRA, M. H *et al.* **A análise de conteúdo aplicada aos parágrafos de ênfase e de informação relevante dos pareceres de auditoria independente emitidos para as empresas do setor elétrico**. In. ENCONTRO DA ANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. Anais...Rio de Janeiro: ENANPAD, 2007.

FIGUEIREDO, G. H; SANTOS, V; CUNHA, P. R. **Práticas de evidenciação em entidades desportivas: Um estudo nos clubes de futebol brasileiros**. Disponível em: <https://doaj.org/article/b49b9fe1d4d24fe2bc5d3c97c4826033>. Acesso em 12/01/2018.

FRANCO, H; MARRA, E. **Auditoria contábil**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GONÇALVES, J. C. S; CARVALHO, C. A. **A mercantilização do futebol brasileiro: Instrumentos, avanços e resistências**. Cad. EBAPE.BR [online] 2006, vol.4, n.2, pp. 01-27. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/cebape/v4n2/v4n2a03.pdf>> Acesso em: 03/05/2018.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL – IBRACON. **Auditoria: registros de uma profissão – 2007**. São Paulo.

KOURGANOFF, W. **A face oculta da universidade**. Tradução Claudia Schilling; Fatima Murad. São Paulo: Editora da Universidade Estadual Paulista, 1990.

LONGO, C. G. **Manual de auditoria de demonstrações contábeis**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2011. Manual de procedimentos para o terceiro setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social / José Antônio de França (coordenador); Álvaro Pereira de Andrade ... [et al.]. - Brasília: CFC: Profis, 2015.

MAUTZ, R.; SHARAF, H. **The philosophy of auditing**. 12 ed. American Accounting Association, 1985.

MELO NETO, F. P. **Administração e marketing de clubes de futebol**. Rio de Janeiro: Sprint, 1998.

PEREZ JUNIOR, J. H. **Auditoria de demonstrações contábeis: Normas e procedimentos**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PINHO, R. C. S. **Fundamentos de Auditoria: auditoria contábil: Outras aplicações de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2007.

PRADO, T. A. R; MOREIRA, F. S. A. **O tratamento contábil adotado pelos clubes de futebol no registro de atletas profissionais e amadores: um estudo das Demonstrações Contábeis do Exercício Social 2012.** In: XIV CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2012, São Paulo. Anais Eletrônicos. São Paulo: USP, 2012.

SILVA, C. A. T; TEIXEIRA, H. M; NIYAMA, J. K. **Evidenciação contábil em entidades desportivas: Uma análise dos clubes de futebol brasileiros.** 2009. Disponível em: <http://www.congressosusp.fipecafi.org/web/artigos92009/305.pdf>> Acesso em 03/12/2017.

SILVESTRE, A. O; PEREIRA, F. A; EL KHATIB, A. S. Auditoria independente: Um estudo sobre o conteúdo dos relatórios das demonstrações contábeis dos clubes de futebol brasileiros. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 8, n. 2, p.90-107, mai-ago, 2016.

SZAZI, E. **Terceiro setor: Regulação no Brasil.** 3ª Ed. São Paulo: Petrópolis, 2003.

VERGARA, S. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 16 Ed. – São Paulo: Atlas, 2016.

**Como Referenciar este Artigo, conforme ABNT:**

FARRACO, D. C. PINHO, L. J. S Verificação da Adequação às Normas Contábeis Através dos Pareceres de Auditoria: Um Estudo nos Clubes de Futebol Carioca. **Rev. FSA**, Teresina, v.19, n. 7, art. 5, p. 69-91, jul. 2022.

Contribuição dos Autores	D. C. Farraco	L. J. S Pinho
1) concepção e planejamento.	X	X
2) análise e interpretação dos dados.	X	X
3) elaboração do rascunho ou na revisão crítica do conteúdo.	X	X
4) participação na aprovação da versão final do manuscrito.	X	X