

O CUSTO DE ATLETAS NO FUTEBOL: UM ESTUDO DA EVIDENCIAÇÃO ADOTADA PELOS QUATROS PRIMEIROS CLUBES COLOCADOS DO CAMPEONATO BRASILEIRO DE 2016 QUE CLASSIFICARAM PARA LIBERTADORES DE 2017

Cristiano Moreira da Silva

Mestre em Economia de Empresas, FEAD/MG
cristianomoreirasilva@hotmail.com

Victor Hugo Pereira

Mestrando em Ciências Contábeis, UFMG
victorhpra@yahoo.com.br

João Paulo de Assis Valadares

Mestrando em Ciências Contábeis, UFMG
joapaulovaladares@yahoo.com

João Estevão Barbosa Neto

Doutor em Ciências Contábeis, USP
Professor Adjunto UFMG
joaoestevoabarbosaneto@gmail.com

RESUMO

Atualmente, o futebol é uma das principais atividades do segmento esportivo e de entretenimento. Esse segmento tem sido objeto de órgãos reguladores que visam estruturar e padronizar determinados procedimentos a serem adotados dentro da estrutura dos clubes, com o intuito de ampliar a qualidade e a eficiência das práticas adotadas internamente. Nesse contexto, o reconhecimento e a evidenciação dos custos de seu principal ativo – o atleta – tornaram-se fatores de grande relevância. Desse modo, este estudo buscou verificar quais são os critérios adotados pelos quatro primeiros clubes colocados no campeonato brasileiro de 2016 que se classificaram para a Copa Libertadores da América de 2017 – Palmeiras, Santos, Flamengo e Atlético Mineiro – quanto à realização e mensuração desse custo. O objetivo geral foi responder à seguinte inquietação: Quais são as práticas adotadas pelos quatro primeiros colocados do campeonato brasileiro de 2016 que se classificaram para a Copa Libertadores de 2017? Através de pesquisa documental, com abordagem predominantemente quantitativa norteada pelos critérios emanados pela Resolução CFC nº 1.429, concluiu-se que nenhum desses clubes adotou os critérios explícitos na referida Resolução, o que pode comprometer a análise dos usuários desse tipo de informação presente nas demonstrações financeiras dos referidos clubes.

Palavras-chave: Custos de atletas; Futebol; CFC e Contabilidade.

1 INTRODUÇÃO

O cenário brasileiro está em processo evolutivo no que se refere às organizações desportivas ou empresas esportivas em geral, sobretudo se comparado aos anos anteriores à década de 1990, quando um pequeno número de instruções e leis regulamentava esse setor. É importante ressaltar que o Brasil se caracteriza por inúmeras manifestações culturais oriundas de sua diversidade social.

Porém, grande parte dos brasileiros, quando questionada sobre uma modalidade esportiva, inevitavelmente e de forma unânime, menciona o futebol em primeiro lugar.

Atualmente, essa prática desportiva é realizada em quase todo o planeta, sendo considerado o esporte mais globalizado, gerador de riqueza para seus praticantes e de alegria seus diversos torcedores em todo o mundo.

Nesse sentido, é necessário que os clubes de futebol adotem políticas que visem a dar maior transparência às suas transações, pois, em um mercado altamente competitivo, a qualidade e a relevância das informações fornecidas são de grande importância para os usuários que irão utilizá-las nas suas tomadas de decisão. Conforme Iudicibus (2004), o *disclosure* garante informações diferenciadas para vários tipos de usuários.

Dantas, Zendersky e Niyama (2005), por sua vez, afirmam que somente oferecer informações não é o suficiente, devendo-se ter como premissas a clareza, a qualidade e a oportunidade ao oferecê-las. Yamamoto (2006) amplia a definição ao destacar que o *disclosure* pode surgir de forma voluntária pelo desejo e políticas internas da empresa ou, de outra forma, pode ocorrer por causa de alguma imposição de um órgão regulamentador do setor ou por uma imposição governamental. Em um segmento cujo principal instrumento para geração de riquezas é o atleta, conhecer seu custo se torna de grande relevância.

Desse modo, faz-se importante a utilização de uma Contabilidade de Custos, a saber, uma parte da Contabilidade que fundamenta, de forma teórico-doutrinária, as técnicas, os métodos e os procedimentos usados na apreensão, classificação e avaliação das mutações patrimoniais que acontecem no ciclo operacional interno das entidades, com alcance à correta determinação dos agregados de valores, a bens ou serviços produzidos e às funções desempenhadas na entidade durante um período de tempo determinado (KOLIVER, 2010).

No que diz respeito à função administrativa de controle, a função da Contabilidade de Custos é fornecer informações para o estabelecimento de padrões, orçamentos ou previsões e, em seguida, acompanhar o efetivamente acontecido com os valores previstos (VICECONTI; NEVES, 2013). Segundo Horngren, Foster e Datar (2000), a Contabilidade de Custos fornece informações tanto para a Contabilidade Financeira quanto para a Gerencial, medindo e relatando dados financeiros e não financeiros relacionados ao custo de aquisição ou à utilização de recursos em uma empresa.

Nesse contexto, a análise dos valores desembolsados na formação dos atletas é de grande importância para os clubes brasileiros. Isso exposto, o objetivo geral deste artigo é responder ao seguinte questionamento: Quais são as práticas adotadas pelos quatro primeiros colocados do Campeonato Brasileiro de 2016 que se classificaram para a Copa Libertadores da América de 2017 para realizar a mensuração dos custos de seus atletas?

Para responder a essa indagação, faz-se necessário proceder ao reconhecimento desse ativo nas demonstrações contábeis dos clubes e, para tanto, é essencial que estas sejam eficientes e capazes de demonstrar, de forma clara e objetiva, o critério adotado para evidenciar o ativo intangível.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Ativo intangível atleta aplicado ao setor futebolístico

As empresas em geral dispõem de recursos ou assumem obrigações provenientes da aquisição, desenvolvimento, manutenção ou aprimoramento de recursos intangíveis, que pode ser definido como um ativo monetário identificável sem substância física, alguns exemplos de ativo que se enquadra nessa categoria são: *softwares*, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes, cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores entre outros (CPC 04 (R1), 2010)

No contexto brasileiro a contabilidade vem sofrendo significativas alterações provenientes da adoção dos IFRS a que foram incentivadas a partir da promulgação das leis nº:

11.638/2007 e nº: 11.941/2009 (LEITE; PINHEIRO, 2014).

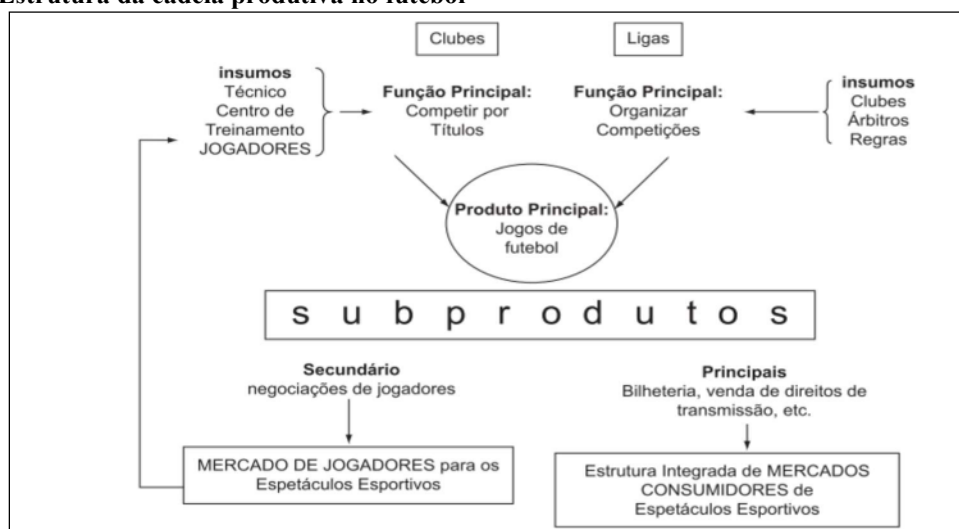
Devido à adoção as normas internacionais a lei 11.638/2007 visando dar uma maior transparência as demonstrações financeiras das organizações brasileiras inseriu um grupo de contas a onde deveria ser evidenciada a modalidade do ativo intangível. Dada a crescente importância dos ativos intangíveis, o seu gerenciamento se torna imprescindível para assegurar a continuidade da empresa (MAIA; CARDOSO; PONTE, 2013).

Essa evidenciação deverá ser realizada mediante o atendimento a dois critérios o primeiro é comprovar que o ativo pode ser separável, ou seja, pode ser separado da entidade é vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso ou entidade, o outro critério é resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferidos ou separáveis da entidade ou de outros direitos de obrigações (CPC 04 (R1), 2010).

A década de 90 presenciou uma série de modificações na administração do futebol, provenientes de contratos de estabelecimento de contratos de parceria entre clubes e empresas para a gestão dos clubes. Estas modificações foram motivadas por certas percepções sobre o potencial do futebol como negócio, dentro de uma racionalidade que chamamos de econômica (LEONCINI; DA SILVA, 2005)

Leoncini e Silva (2005), define em seu estudo a cadeia produtiva deste segmento conforme o modelo apresentado na figura a seguir.

Figura 1: Estrutura da cadeia produtiva no futebol



Fonte: Leoncini e Silva (2005)

Hendriksen e Van Breda (1999) mencionam que os ativos são essencialmente reservas de benefícios futuros. O entendimento desses autores faz-se coerente, visto que, para uma empresa, bens e direitos representam a possibilidade de realização futura de atividades relacionadas à sua atividade comercial. Esses ativos são estratificados na demonstração contábil conforme a sua mensuração financeira e sua constituição. Dentre as possibilidades, é importante diferenciar o ativo tangível do ativo intangível, uma vez que este último é objeto desta pesquisa.

No contexto dos controles contábeis em clubes desportivos, o atleta pode ser reconhecido como um ativo intangível, pelo fato de proporcionar ao clube os ganhos provenientes das conquistas esportivas que irão contribuir para o aumento da arrecadação de receitas (DANTAS; SILVA; BOENTE, 2011).

Para Hendriksen e Van Breda (1999), os ativos intangíveis formam uma das áreas mais complexas da teoria da contabilidade, em parte, em virtude das dificuldades de sua definição, mas principalmente por causa das incertezas a respeito da mensuração de seus valores e da

estimação de sua vida útil.

Visando preencher essa lacuna e nortear os profissionais da área contábil sobre como lidar com tais dificuldades de mensuração, foi elaborada a Resolução nº 1.429 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que aprovou a ITG 2003, a qual passou a vigorar a partir do ano de 2013. Dentre as normas dessa resolução, destaca-se aquela em que os custos desembolsados na formação dos atletas devem ser reconhecidos como ativo intangível. Antes dessa Resolução, tais custos teriam de ser reconhecidos no ativo imobilizado, conforme Resolução nº 1.005.

Portanto, como critério para avaliação da evidenciação dos custos dos atletas nas demonstrações dos clubes, será adotado neste estudo o conceito estabelecido pela ITG 2003. Para Cruz (2010), os recursos humanos são os principais ativos, é sem dúvida, oportuno, sobretudo nos clubes cuja finalidade é a participação em competições desportivas de caráter profissional e que necessitam de dispor de um conjunto de jogadores adequado ao desenvolvimento de sua atividade.

Estes são os principais agentes, os elementos imprescindíveis à realização dos eventos desportivos. Segundo o autor o jogador de futebol preenche todos os pré-requisitos necessários dispostos no CPC 04, para ser classificado como um ativo intangível conforme descrito no Quadro a seguir.

Quadro 1: Jogador de futebol classificado como ativo intangível segundo CPC 04

CPC 04	Justificativa
Recurso econômico controlado	A natureza dos contratos de trabalho celebrada entre jogadores e clubes tem, pois, características particulares dado que o contrato celebra- do entre as partes pode ser entendido como uma forma particular de controle do clube sobre os benefícios produzidos pelo recurso humano, visto que durante o período de contrato o jogador apenas presta serviços de natureza desportiva ao clube ao qual está vinculado.
Resultado de acontecimentos passados	No caso de o jogador ser formado no próprio clube, também pode verificar-se a existência de acontecimento passado. A formação obriga que um clube incorra em gastos indispensáveis à formação do jogador, como, por exemplo, os relacionados com as observações efetuadas, com o treino e com os treinadores. Também o elemento “em resultado de acontecimentos passados”, integrante do conceito de ativo, é cumprido.
Benefícios econômicos futuros	A contribuição dos jogadores para o bom desempenho da equipa vai permitir o aumento dos fluxos de caixa do clube e dos correspondentes rendimentos. Quanto melhor o desempenho, maior a probabilidade de as receitas aumentarem, nomeadamente as de bilheteira, direitos televisivos, publicidade, merchandising, prêmios monetários recebidos de instituições que organizam as competições em que participam. Acresce ainda, as que poderão ser obtidas pela alienação dos direitos desportivos sobre os jogadores antes do termo do contrato, ou, caso este já tenha expirado, se houver lugar a compensação por formação. Portanto, o direito desportivo sobre o jogador, e em particular o formado internamente, contribui para que fluam para o clube benefícios econômicos. Concluímos deste modo, que o direito desportivo sobre o jogador satisfaz o conceito de ativo.

Fonte: Elaborado pelos autores com base no estudo de Cruz (2010)

2.2 Reconhecimento de custo

Custos são essencialmente medidas monetárias dos sacrifícios com que a organização tem de arcar para alcançar seus objetivos. Já Martins (2009) conceitua custo de forma mais operacional, considerando-o como o montante empregado na produção de bens ou serviços e reconhecido contabilmente no ato de sua utilização. Os dados originados dos sistemas de custeio são de importância para a avaliação dos processos produtivos, pois desempenham importante papel nas decisões gerenciais (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 1997).

Assim, os custos diretos são aqueles facilmente relacionados com as unidades de alocação de custos (processos, produtos, clientes, etc.). Também são considerados custos diretos, para Bornia (2010), a mão de obra direta e a matéria-prima. Por outro lado, custos

indiretos não apresentam condições de uma medida prática, e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de modo estimado sendo que, muitas vezes, é arbitrário com relação aos produtos (MARTINS, 2009).

Exemplos disso são os alugueis, a supervisão, as chefias, etc. De maneira sucinta, Viceconti e Neves (2013) conceituam custos indiretos como aqueles que dependem de cálculos, de rateios ou de estimativas para serem apropriados em diferentes produtos. São, portanto, custos que só são apropriados indiretamente aos produtos. O parâmetro empregado para as estimativas é chamado de base ou critério de rateio. São exemplos, conforme o autor, a depreciação de equipamentos da fábrica (quando estes são utilizados na fabricação de mais de um produto), os gastos com limpeza da fábrica, os salários dos chefes de supervisão de equipes de produção, o aluguel da fábrica e a energia elétrica, que não podem ser associados aos produtos.

Além dos custos diretos e indiretos, existem os custos fixos e os custos variáveis. Os custos fixos são aqueles que independem do nível de atividade da empresa no curto prazo, ou seja, não variam com base nas alterações no volume de produção, como, por exemplo, o salário do gerente (BORNIA, 2010). Os custos fixos correspondem a outra classificação de custos, em que se incluem os custos necessários para manter a estrutura de uma empresa para realizar suas operações (MEGLIORINI, 2001). De acordo com Koliver, os “custos fixos são aqueles que tendem a permanecer num determinado nível, entre certos limites no uso da capacidade instalada da entidade” (KOLIVER, 2010, p. 67).

Em contrapartida, os custos variáveis, conforme Bornia (2010) estão profundamente relacionados com a produção, isto é, crescem com o avanço do nível de atividade da empresa. Assim, custos com matéria-prima podem ser classificados como custos variáveis. Segundo Megliorini (2001), os custos variáveis podem ser classificados como aqueles decorrentes das atividades de produção e que oscilam (variam) quando há aumento ou redução no nível de produção. Os custos variáveis também são classificados por Wernke (2005) como gastos proporcionalmente relacionados com o volume de produção, de modo que, quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais do período.

2.3 Estudos anteriores sobre o tema

Alguns estudos recentes que tratam do tema se destaca o de Marquettoet (2017), intitulado “Conhecendo o Comportamento de Torcedores em Relação ao Amor à Marca de Clubes de Futebol”, a pesquisa uniu as temáticas do amor à marca e da gestão esportiva, tendo por objetivos identificar a relação do amor à marca com seus constructos antecedentes (auto expressão, satisfação com o desempenho e satisfação com o relacionamento) e consequentes (lealdade comportamental, lealdade atitudinal e boca a boca positivo) e verificar se o time de futebol é fator moderador nas relações.

Através de uma pesquisa quantitativa com 270 torcedores de grandes times rivais do futebol: Sport Club Internacional e Grêmio Futebol Portoalegrense. Os resultados foram analisados por meio de Modelagem de Equações Estruturais. Identificou-se que o time de futebol é um fator moderador das relações propostas. O estudo comprovou que a gestão esportiva deve ser personalizada, pois cada time representa algo diferente para seus torcedores, ou seja, os gestores de marketing esportivo necessitam primeiro, saber qual a imagem que o time transmite e quais os principais sentimentos envolvidos.

Outro estudo atual é de Couto (2017) no seu estudo, mediante o estudo de caso do Sport Club Corinthians Paulista, buscou compreender em profundidade a natureza dos processos de oligarquização, identificando os fatores-chave do ciclo, ou seja, a constituição, consolidação e declínio de um predomínio oligárquico. Mais do que um estudo sobre a temática particular das entidades esportivas, o estudo de caso buscou contribuir à tradicional discussão sobre a oligarquização de entidades associativas, tendo como base teórica as pesquisas sobre

oligarquização produzidas na senda aberta por Robert Michels.

Por fim o estudo de Cunha, Santos e Haveroth (2017), a pesquisa teve por objetivo evidenciar os fatores contábeis explicativos da política de estrutura de capital dos clubes de futebol brasileiros. O estudo foi descritivo, documental e quantitativo. Foram analisados 35 clubes de futebol, sendo 20 da série A, 11 da série B e 4 da série C com as demonstrações contábeis de 2015 publicadas. A análise dos dados foi realizada por meio de análise descritiva, correlação de Pearson e análise de regressão múltipla por meio do Software SPSS® versão 22.0.

Os resultados encontrados neste estudo apontaram que o tamanho e a rentabilidade do ativo total influenciam de forma negativa o endividamento dos clubes de futebol, enquanto a tangibilidade o influencia de forma positiva, confirmando essas hipóteses. Ao contrário, a liquidez e o intangível não foram considerados estatisticamente significantes, ou seja, não influenciam de forma significativa e negativa o endividamento dos clubes de futebol brasileiros das séries A, B e C pesquisados, refutando para esses casos as hipóteses levantadas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

As pesquisas acadêmicas classificam-se quanto aos objetivos, à abordagem do problema e aos procedimentos (MALHOTRA, 2006). Dessa forma, quanto aos objetivos pretendidos, esta pesquisa se classifica como descritiva, bibliográfica e documental.

A pesquisa descritiva tem como objetivo descrever as características de determinadas populações ou fenômenos (GIL, 2008). Nesse caso, este estudo analisou e descreveu o reconhecimento do atleta em formação nas demonstrações de clubes de futebol, buscando investigar se as entidades divulgaram os critérios adotados para o devido reconhecimento desse tipo de ativo.

Esta pesquisa também é bibliográfica e documental, uma vez que se fez uso de vários autores para a fundamentação teórica, além dos balanços de conhecimento público dos clubes analisados. A diferença entre ambas as categorias está na natureza das fontes, pois a pesquisa documental se vale de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com o objeto da pesquisa (GIL, 2008).

Quanto à abordagem do problema, este estudo se é predominantemente quantitativo, pois foram utilizados métodos estatísticos e análise descritiva para atingir os resultados desejados. Esse método tem como característica a aplicação da quantificação tanto no momento da coleta quanto no tratamento dos dados, com a utilização de técnicas estatísticas (RICHARDSON, 1989).

Quanto aos procedimentos, à coleta de dados se efetivou por meio da análise das demonstrações contábeis, suas notas explicativas e seus relatórios de administração das entidades para verificar se os critérios explicitados na ITG 2003 foram empregados pelos clubes. Nesse contexto, avaliou as respostas aos seguintes questionamentos sobre o futebol profissional:

- 1) Os atletas foram evidenciados como ativo intangível?
- 2) Esses atletas foram contabilizados pelo custo histórico?
- 3) Foi reconhecida a amortização desse tipo de ativo?
- 4) Foi apresentado aos usuários da informação o número de atletas profissionais que compõem o plantel?

Além dessas questões, buscou evidências para os seguintes questionamentos no estudo dos atletas formados internamente:

- 1) Os atletas foram evidenciados como ativo intangível?
- 2) Conforme a ITG 2003, os atletas dispensados no período foram reconhecidos como despesas?

- 3) Foram explicitados os atletas formados e reconhecidos como profissionais?
- 4) Foi reconhecida a amortização desse tipo de ativo?
- 5) Foram estratificados os gastos em cada categoria de formação (infantil, juvenil e júnior)?

A resposta para cada pergunta foi atribuída utilizando-se linguagem binária, em que 0 (zero) corresponde à resposta negativa, e 1 (um) à resposta positiva. Assim, cada clube pode atingir entre 0 e 9, tendo em vista que temos 9 perguntas a serem respondidas.

Quanto ao tratamento de dados, a amostra foi selecionada de maneira não probabilística acidental, por terem sido selecionados todos os clubes que se enquadravam no critério estabelecido, ou seja, ser um dos quatro primeiros colocados do Campeonato Brasileiro 2016. O Quadro 2 a seguir apresenta a amostra do estudo.

Quadro 2: Classificados para a Copa Libertadores 2017

Sociedade Esportiva Palmeiras
Santos Futebol Clube
Clube de Regatas do Flamengo
Clube Atlético Mineiro

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os quatro clubes analisados apresentaram características bem específicas, as quais serão apresentadas no tópico a seguir.

4.1 Caracterização dos clubes

A Sociedade Esportiva Palmeiras (SEP), com sede social, administrativa e foro jurídico na cidade de São Paulo, estado de São Paulo, foi fundada com o nome de Sociedade Esportiva Palestra Itália, em 26 de agosto de 1914,. Seu nome foi alterado para Sociedade Esportiva Palestra de São Paulo, e mantida com o nome atual, conforme ata da sessão de 19 de outubro de 1942. Trata-se de uma entidade civil de caráter desportivo, com personalidade jurídica de direito privado, sem fins econômicos lucrativos, constituída na forma da lei, mediante o exercício de livre associação.

A sua finalidade é promover, difundir e aperfeiçoar a prática da educação física, de desportos em geral, formais e não formais, bem como promover as culturas morais, artísticas, cívicas, sociais, recreativas e educacionais dos associados que a compõem, além de todas as atividades complementares inerentes ao alcance dos objetivos sociais, podendo, ainda, participar de outras sociedades, como quotista ou acionista, mediante a aprovação do seu Conselho Deliberativo (C.D.).

O Santos Futebol Clube, popularmente conhecido como Santos, é um clube poliesportivo brasileiro sediado na cidade litorânea de Santos, estado de São Paulo. Fundado em 14 de abril de 1912, tem como objetos sociais: i) a prática do desporto profissional e amador em todas as suas modalidades, como forma participativa de promover recreação em prestação de serviços, em benefício da comunidade e, ainda, ensino para futuros talentos, referenciando aos princípios do desenvolvimento do espírito e práticas esportivas; e ii) o desenvolvimento de atividades de lazer e entretenimento de caráter desportivo, cultural, social e cívico.

O Clube de Regatas do Flamengo, atualmente denominado Flamengo, foi fundado em 15 de novembro de 1895, na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, onde tem sede e foro. Trata-se de uma associação civil, sem fins lucrativos, de utilidade pública, caracterizado como entidade de prática desportiva, constituído por prazo indeterminado, com personalidade jurídica distinta da de seus associados.

O Flamengo tem como objetivos promover, incentivar e desenvolver a prática do remo e do futebol, como prioridade; o exercício da educação física e dos demais desportos de prática formal ou não, na conformidade da legislação vigente; a formação de atletas olímpicos e paraolímpicos em instalações adequadas para tanto. Além disso, oferece oportunidades de ensino e apoio psicológico, médico e odontológico que permitam o desenvolvimento pessoal e acadêmico dos atletas de base, de modo a viabilizar sustento digno aos que não atingirem a condição de atletas profissionais, bem como a realização de reuniões de caráter desportivo, social, cívico, recreativo, assistencial, educacional e filantrópico.

O Clube Atlético Mineiro é uma sociedade civil sem fins lucrativos, fundada em 25 de março de 1908, com sede e foro na cidade de Belo Horizonte, Estado de Minas Gerais, constituída por tempo indeterminado, tendo por objetivos promover atividades esportivas, sociais, recreativas, culturais e cívicas, bem como incentivar, por si e/ou em convênio, o desenvolvimento da educação física pela prática do esporte, em quaisquer de suas modalidades, e a prática de todos os esportes amadores, notadamente os olímpicos, além do futebol profissional, nos termos da legislação pertinente em vigor.

4.2 Coleta e análise dos resultados

Por ocasião da apuração dos dados, inicialmente, buscou-se, nas páginas eletrônicas dos clubes, as demonstrações financeiras dos exercícios de 2014 e 2015, obtendo-se a seguinte amostra:

Quadro 3: Demonstrações obtidas dos exercícios de 2014 e 2015

Clubes	Demonstrações obtidas
Sociedade Esportiva Palmeiras	Sim
Santos Futebol Clube	Sim
Clube de Regatas do Flamengo	Sim
Clube Atlético Mineiro	Sim

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

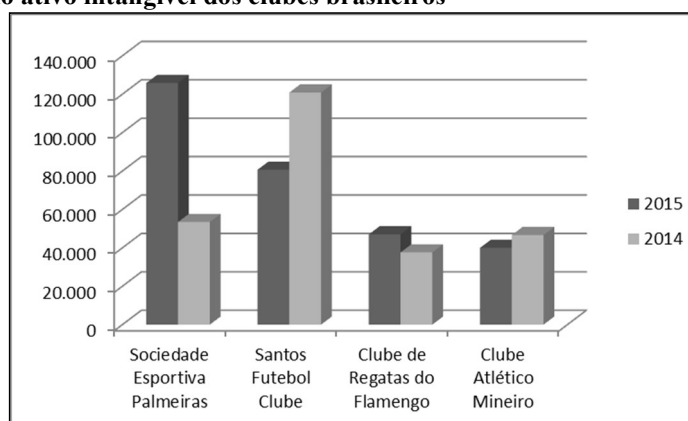
Após a verificação dos valores presentes nas demonstrações contábeis referentes aos atletas em formação e evidenciados no ativo intangível, foram obtidos os seguintes valores:

Tabela 1: Ativo intangível em valores (em milhares de reais)

Clubes	2015	2014
Sociedade Esportiva Palmeiras	125.823	53.420
Santos Futebol Clube	80.644	120.850
Clube de Regatas do Flamengo	46.963	37.575
Clube Atlético Mineiro	39.966	46.638

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

De posse desses valores, procedeu-se à análise da evolução do ativo intangível dos clubes de 2015 para 2016 por meio de gráfico, para um melhor entendimento.

Gráfico 1: Evolução do ativo intangível dos clubes brasileiros

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Após análise do gráfico, observou-se que o clube que apresentou a maior evolução em seus ativos intangíveis, se comparados os dois anos, foi a Sociedade Esportiva Palmeiras, enquanto o Santos Futebol Clube apresentou uma diminuição no valor dos seus ativos intangíveis entre os anos.

Os clubes do Flamengo e do Atlético Mineiro apresentaram pouca oscilação nos valores de seus ativos. Após o reconhecimento dos valores constantes como ativo intangível, buscou-se verificar qual critério foi adotado e explicitado pelos clubes nas notas explicativas, para realizar a mensuração do custo com formação de seus atletas. Tal verificação forneceu os resultados descritos a seguir.

4.2.1 Sociedade Esportiva Palmeiras

Os atletas contratados, formados e em formação são registrados pelo custo de aquisição ou formação e amortizados pelo prazo previsto no contrato firmado entre o Clube e o atleta. No final de cada exercício, o Clube avalia a possibilidade de recuperação econômico-financeira do valor líquido contábil do custo de cada atleta registrado nessa conta, e, caso existam evidências de irrecuperabilidade do custo, o valor é baixado em conta específica do resultado. Também são registrados no intangível os gastos com *software*, direitos de uso de imagem e gastos com a contratação e formação de atletas, conforme demonstrado na tabela a seguir:

Tabela 2: Composição do ativo intangível em valores do Palmeiras (em milhares de reais)

Descrição	2015	2014
Licenças de Uso de <i>Software</i>	1.150	398
Marcas e Patentes	79.998	32.961
Atletas Profissionais	35.728	8.493
Atletas Formados	2.205	1.954
Atletas em Formação	7.742	9.614
Total do intangível	125.823	53.420

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

O clube ainda descreveu que fazem parte do custo de formação de atletas:

- a) Os gastos com contratações de atletas no mercado ou profissionalizados oriundos das categorias de base, estando os contratos em vigor ao final do exercício, representados pelos saldos líquidos das amortizações calculadas com base no prazo contratual.

- b) Os gastos incorridos na formação de atletas das categorias de base, havendo avaliação permanente das comissões técnicas sobre o potencial de cada atleta para a continuidade do processo de formação ou respectiva dispensa.

Em 31 de dezembro de 2015, o Clube mantinha vínculo com 231 atletas profissionais (198 – 31/12/2014) entre contratados, atletas formados, Sub20, Sub17, Sub15, Sub14 e atletas emprestados.

4.2.2 Santos Futebol Clube

Os valores gastos diretamente com a formação, aquisição e renovação de contratos com atletas, inclusive luvas, valor da cláusula compensatória e comissões, bem como os valores relativos aos direitos de imagem pagos aos atletas são contabilizados no intangível. Por ocasião do encerramento do exercício social, são avaliadas as possibilidades de recuperação econômico-financeira do valor líquido contábil dos direitos econômicos de cada atleta.

A formação de atletas, os empréstimos de jogadores e os direitos de imagem que formam o saldo do intangível são amortizados de acordo como o prazo do contrato (vigência) de cada atleta. As licenças de *software* são capitalizadas com base nos custos incorridos na aquisição até que estejam aptos para sua utilização. Esses custos são amortizados ao longo de sua vida útil estimada, que normalmente não ultrapassa cinco anos, assim demonstrados:

Tabela 3: Composição do ativo intangível em valores do Santos (em milhares de reais)

Descrição	2015	2014
Licenças de Uso de <i>Software</i>	386	386
Marcas e Patentes	53.719	69.286
Atletas Profissionais	74.740	82.718
Atletas Formados	8.492	6.368
Atletas Emprestados	76	411
Atletas em Formação	12.872	16.026
(-) Amortização Acumulada	(69.642)	(54.345)
Total do intangível	80.644	120.850

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

O clube ainda descreveu que fazem parte do custo de formação de atletas:

- Investimento feito pelo Clube na contratação de atletas e respectivos direitos federativos.
- Valor de Transferência de atletas em formação ou recursos desembolsados pelo Clube com atleta formado para manutenção no elenco, após passarem pelas categorias de base.
- Pagamentos efetuados pelo Clube para contratar jogadores por empréstimo (sem aquisição dos direitos federativos).
- Todo gasto aplicado na formação dos atletas antes de se tornarem profissionais, controlado de forma individualizada em cada categoria. Os valores somente serão amortizados pelo prazo de contrato somente quando os atletas se tornam profissionais ou baixados integralmente quando os mesmos são dispensados pelo Clube.

- e) Refere-se ao direito de uso de imagem dos atletas que autorizaram o Clube a fazer uso do nome, apelido desportivo, voz e imagem do atleta profissional de futebol em campanhas publicitárias e eventos de interesse do Clube. O registro dos contratos ocorre no momento de sua celebração e será amortizado de acordo com o prazo de vigência do compromisso. A obrigação, registrada na rubrica de imagem de atletas, é liquidada de acordo com o cronograma financeiro estabelecido entre o Clube e os atletas profissionais.

4.2.3 Clube de Regatas do Flamengo

Nessa rubrica, estão reconhecidos os valores gastos diretamente relacionados com a formação de atletas (alojamento, alimentação, transporte, educação, vestuário, assistência médica, comissão técnica, etc.). Quando da profissionalização do atleta, os custos são transferidos para a conta específica de Atletas formados e amortizados no resultado do exercício pelo prazo contratual firmado. Os contratos de direito de imagem de atletas autorizam o Clube a fazer uso dos direitos sobre o nome, apelido desportivo, voz e imagem do atleta profissional de futebol em campanhas publicitárias e eventos de interesse do Clube. O registro ocorre no momento da celebração do compromisso, sendo a parcela ativa amortizada de acordo com o prazo da vigência do compromisso e a parcela passiva de acordo com o cronograma financeiro estabelecido entre as partes.

4.2.4 Clube Atlético Mineiro

Os custos de formação dos atletas (categorias de base) são registrados no ativo intangível e amortizados de acordo com o prazo do primeiro contrato assinado de cada atleta profissional. No final de cada exercício, o Clube avalia a possibilidade de recuperação econômica financeira do valor líquido contábil do custo de cada atleta registrado nessa conta e, caso existam evidências de irrecuperabilidade do custo, o valor é baixado em conta específica do Resultado. Os direitos econômicos dos atletas são registrados pelo custo de aquisição e amortizados de acordo com o prazo do contrato de cada atleta.

4.3 Análise da aderência à ITG 2003

Realizando a análise das informações contidas nas demonstrações referentes ao exercício de 2015, obtivemos as seguintes posições no se que refere às questões do futebol profissional:

Tabela 4: Análise da aderência à ITG 2003 – Atletas profissionais

Clubes	Atletas no ativo intangível?	Custo histórico?	Amortização?	Número de profissionais?
Sociedade Esportiva Palmeiras	1	1	1	1
Santos Futebol Clube	1	1	1	0
Clube de Regatas do Flamengo	1	1	1	0
Clube Atlético Mineiro	1	1	1	0

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Em relação aos atletas formados internamente, referentes ao exercício de 2015, obtiveram-se as seguintes posições:

Tabela 5: Análise da aderência à ITG 2003 – Atletas em formação

Clubes	Atletas no ativo intangível?	Atletas dispensados?	Transferência para profissional?	Amortização?	Categoria de formação?
Palmeiras	1	0	0	1	0
Santos	1	0	0	1	1
Flamengo	1	0	0	1	0
Clube Atlético Mineiro	1	0	0	1	0

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Após a verificação dos valores consolidados, o resultado por clube foi:

Tabela 6: Análise da aderência à ITG 2003 – Consolidado

Clubes	Profissionais	Formação
Palmeiras	4	2
Santos	3	3
Flamengo	3	2
Cruzeiro Esporte Clube	3	2

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Os dados estatísticos apurados, com base nessas informações, foram:

Tabela 7: Análise da aderência à ITG 2003 – Estatísticas

Descrição	Profissionais	Formação	Totais
Média	3,25	2,25	5,50
Mediana	3	2	5
Desvio Padrão	0,5	0,5	1,0

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Os clubes cuja evidenciação estava mais adequada à ITG 2003 foram a Sociedade Esportiva Palmeiras e o Santos Esporte Clube, com 6 respostas positivas das 9 possíveis. Os demais clubes apresentaram menor aderência à ITG 2003 em sua evidenciação, atendendo a 5 respostas positivas. Em média, os clubes evidenciaram 3,25 itens, com desvio padrão de 1,00 e mediana 5.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou analisar as práticas adotadas pelos quatro primeiros clubes colocados no Campeonato Brasileiro de 2016 que se classificaram para a Copa Libertadores da América de 2017 para mensuração dos custos de seus atletas em suas demonstrações contábeis.

O estudo teve como base as normas da Resolução ITG 2003, expedida pelo CFC, que norteia as práticas desejáveis no reconhecimento dos custos envolvidos na formação dos atletas considerados como ativo intangível. Nesse contexto, a referida Resolução foi adotada como parâmetro para verificar se os quatro clubes classificados – Palmeiras, Santos, Flamengo e Atlético Mineiro – fazem uso da normatização preconizada na referida legislação. Obtivemos como resposta o fato de que esses clubes não apresentam uma total aderência na implantação e evidenciação dessas práticas.

O Flamengo e o Atlético Mineiro, através de suas notas explicativas, afirmaram que estão se adequando para a implantação de controles internos que permitam realizar a mensuração desses desembolsos. Já o Palmeiras e o Santos foram os clubes que mais se aproximaram, em suas práticas, dos critérios estabelecidos pela referida norma, somente não evidenciando a forma como se dá a distribuição de suas categorias de formação (infantil, juvenil

e juniores).

No tocante à publicidade, ao entendimento de seus critérios e à transparência das informações, houve ausência de informações sólidas e coerentes, o que pode proporcionar aos seus usuários insegurança acerca dos critérios adotados e, conseqüentemente, o receio de grandes marcas em investirem nesses clubes, por haver essa deficiência na mensuração dos custos da formação dos atletas. As práticas regulamentadas precisam ser reforçadas e incentivadas pela gestão dos clubes, por garantirem maior credibilidade das transações que estão sendo executadas extracampo.

Portanto, a análise feita neste estudo nos permitiu concluir que, mesmo existindo um parâmetro determinado pela ITG 2003, os clubes de grande importância no cenário nacional, os quais representam o país em um campeonato internacional, ainda não oferecem boa transparência dos critérios adotados no custeio de seus atletas. Essa prática pode ser comum devido ao fato de não haver, até o momento, uma punição para o descumprimento dos critérios estabelecidos.

Desse modo, pretende-se que este estudo seja uma referência na área, deixando sua contribuição acadêmica e sugerindo a expansão e a adequação da pesquisa realizada para outros clubes de futebol brasileiros.

REFERÊNCIAS

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2010.

COUTO, C. G. Oligarquização em um grande clube de futebol: o caso do Sport Club Corinthians Paulista. **Organizações & Sociedade**, v. 24, n. 81, p. 237-260, 2017

CPC 01 (R1). CPC 01 (R1) - **Redução ao valor recuperável de ativos**. [S.l.]: CFC. 2010. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=2>>. Acesso em: 23 abr. 2017.

CRUZ, Snsr Almeida. Valorização do direito desportivo resultante da formação. **Revista de Educação**, p. 60–83, 2010. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/viewArticle/148>>.

CUNHA, P. R.; SANTOS, C. A. D.; HAVEROTH, J. Fatores contábeis explicativos da política de estrutura de capital dos clubes de futebol brasileiros. **PODIUM Sport, Leisure and Tourism Review**, v. 6, n. 1, p. 1-21, 2017.

DANTAS, José Alves; ZENDERSKY, Humberto Carlos; NIYAMA; Jorge Katsuma. A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. **E & G – Economia e Gestão**, v. 5, n. 11, p. 56-76, dez. 2005.

DANTAS, Marke Geisy da Silva; SILVA, Juliana Araújo; BOENTE, Diego Rodrigues. Detecção de Outliers no Desempenho Econômico-Financeiro do Sport Club Corinthians Paulista no Período 2008 a 2010. **Revista Ambiente Contábil**-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036, 2011, 3.2: 17-33

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas S.A., 1997.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIULIANOTTI, Richard. **Sociologia do futebol**: dimensões históricas e socioculturais dos esportes das multidões. Tradução de Wanda Nogueira Caldeira Brant e Marcelo de Oliveira Nunes. São Paulo: Nova Alexandria, 2002.

HENDRIKSEN, Eldon S, BREDA, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. Tradução de Antônio Zoratto San Vicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, C.T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Cost accounting**: a managerial emphasis. New Jersey: Prantice Hall, 2000.

IUDICIBUS, Sérgio de. . **Teoria da Contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

KOLIVER, Olívio. **Contabilidade de custos**. (2. reimpr.) Curitiba: Juruá, 2010.

LEITE, Duílio Ulhôa; PINHEIRO, Laura Edith Taboada. Disclosure de Ativo Intangível: Um Estudo dos Clubes de Futebol Brasileiros. **Enfoque: Reflexão Contábil**. [S.l: s.n.]. 2014. Disponível em: <<http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/21400>>.

LEONCINI, Marvio Pereira; DA SILVA, Márcia Terra. Entendendo o futebol como um negócio: Um estudo exploratório. **Gestão e Produção**, v. 12, n. 1, p. 11–23, 2005. Disponível em: <<http://www.dep.ufscar.br/revista/>>.

MAIA, Anna Beatriz Grangeiro Ribero; CARDOSO, Vanessa Ingrid da Costa; PONTE, Vera Maria Rodrigues. Práticas de disclosure do ativo intangível em clubes de futebol. **RaceF: Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE**, 2013b. Disponível em: <<http://www.fundace.org.br/revistaracef/index.php/racef/article/view/47>>.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing**: uma orientação aplicada. Bookman Editora, 2006.

MARQUETTO, M. F.; PINTO, N. G. M.; GROHMANN, M. Z.; BATTISTELLA, L. F. Conhecendo o Comportamento de Torcedores em Relação ao Amor à Marca de Clubes de Futebol. **Brazilian Business Review**, v. 14, n. 3, p. 272-287, 2017.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**: análise e gestão. São Paulo: Pearson, 2001.

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

SILVA, Cristiano Moreira. **Futebol brasileiro e contabilidade aplicada**. Curitiba: Editora Prismas, 2015.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos**: um enfoque direto e objetivo. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda**: ênfase em aplicações e casos nacionais. São Paulo: Saraiva, 2005.

YAMAMOTO, Marina Mitiyo; SALOTTI, Bruno Meirelles **Informação contábil**: estudos sobre a sua divulgação no mercado de capitais. São Paulo: Atlas, 2006.