

# **Custo de formação de atletas em entidades desportivas profissionais: um estudo sobre a aderência às normas contábeis**

**Bianca Bigolin Liszbinski** (UNISINOS) - biancabliszbinski@hotmail.com

**Michelle Grubert dos Santos Hannecker** (Unisinos) - mihannecker@yahoo.com.br

**Adriana Werch Birck** (UNISINOS) - dricawb@hotmail.com

**Ernani Ott** (UNISINOS) - ernani@unisinos.br

## **Resumo:**

*O objetivo do presente estudo é analisar a aderência às normas contábeis relativas ao custo de formação de atletas pelas entidades desportivas profissionais. Para atender a proposição inicial, foram examinadas as demonstrações contábeis correspondentes ao exercício de 2010, especialmente, o balanço patrimonial, notas explicativas e pareceres de auditoria das entidades desportivas profissionais que integram a Série A do Campeonato Brasileiro de 2012. Embora a Série A seja formada por vinte clubes, a amostra do estudo é formada por dezoito clubes que haviam disponibilizado os dados necessários para o desenvolvimento da pesquisa. A análise dos dados coletados foi efetuada por meio da identificação dos valores atribuídos às contas de atletas formados, no ativo intangível, e sua representatividade na composição patrimonial das entidades. Além disso, foram confrontadas as exigências relativas à contabilização dos gastos e custos advindos da formação de atletas, oriundos da NBC T 10.13 (2004) e do CPC 04 (2010), com as práticas utilizadas pelas entidades pesquisadas. Constatou-se que os atletas formados internamente exercem expressiva representatividade na constituição do patrimônio destas organizações, sendo que em alguns casos o valor do ativo intangível é constituído predominantemente pelos valores do custeio desta formação. Também se observou que há uma grande variação nos procedimentos adotados nas entidades da amostra, o que salienta a falta de uniformidade e o não cumprimento das exigências contábeis.*

**Palavras-chave:** *Custo de formação. Entidades desportivas profissionais. Normas contábeis.*

**Área temática:** *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

## **Custo de formação de atletas em entidades desportivas profissionais: um estudo sobre a aderência às normas contábeis**

### **Resumo**

O objetivo do presente estudo é analisar a aderência às normas contábeis relativas ao custo de formação de atletas pelas entidades desportivas profissionais. Para atender a proposição inicial, foram examinadas as demonstrações contábeis correspondentes ao exercício de 2010, especialmente, o balanço patrimonial, notas explicativas e pareceres de auditoria das entidades desportivas profissionais que integram a Série A do Campeonato Brasileiro de 2012. Embora a Série A seja formada por vinte clubes, a amostra do estudo é formada por dezoito clubes que haviam disponibilizado os dados necessários para o desenvolvimento da pesquisa. A análise dos dados coletados foi efetuada por meio da identificação dos valores atribuídos às contas de atletas formados, no ativo intangível, e sua representatividade na composição patrimonial das entidades. Além disso, foram confrontadas as exigências relativas à contabilização dos gastos e custos advindos da formação de atletas, oriundos da NBC T 10.13 (2004) e do CPC 04 (2010), com as práticas utilizadas pelas entidades pesquisadas. Constatou-se que os atletas formados internamente exercem expressiva representatividade na constituição do patrimônio destas organizações, sendo que em alguns casos o valor do ativo intangível é constituído predominantemente pelos valores do custeio desta formação. Também se observou que há uma grande variação nos procedimentos adotados nas entidades da amostra, o que salienta a falta de uniformidade e o não cumprimento das exigências contábeis.

Palavras-chave: Custo de formação. Entidades desportivas profissionais. Normas contábeis.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

### **1 Introdução**

A prática esportiva tem se desenvolvido mundialmente de tal maneira que passou a ser reconhecida como uma atividade economicamente viável e profissional, deixando de possuir apenas características amadoras e recreativas. Essa tendência vem sendo observada nas entidades desportivas, principalmente em função do volume financeiro originado de contratos de patrocínio, propagandas, direitos televisivos, venda de atletas. Além disso, há um aumento significativo no número de empresas que passaram a utilizar o esporte para expor a marca, vender e expor seus produtos e fidelizar o consumidor (ISHIKURA; ROBLES JÚNIOR; CRUZ, 2007).

Além de ter adquirido características mercantilistas, o esporte apresenta outros benefícios à sociedade. Carvalho, Marques e Carvalho (2006) reforçam esta ideia quando afirmam que o esporte é capaz de suplantar abismos políticos e sociais, além de representar uma nova oportunidade de negócio e de investimento.

O Brasil, mesmo sendo reconhecido como o país do futebol ou mesmo grande investidor nos demais esportes, não está entre os que mais geram negócios no esporte. Em parte, isso é resultante do modelo de negócio e governança adotados, que trazem, por consequência, a inserção de grupos de investidores e fundos de investimentos multinacionais neste setor, patrocinando e participando ativamente na administração das entidades desportivas e atletas brasileiros (CARVALHO; MARQUES; CARVALHO, 2006; SILVA; CARVALHO, 2009).

A partir deste contexto, uma questão que se apresenta com grande fragilidade no Brasil está relacionada com a transparência das informações contábeis e financeiras nas entidades desportivas profissionais. As demonstrações contábeis são consideradas importante fonte de comunicação das entidades com seu ambiente de negócios (CARDOSO; MAIA; PONTE, 2012) e se elaboradas legitimamente podem diminuir o problema de assimetria de informação e elevar a confiança dos investidores e demais interessados na entidade.

Uma situação bastante discutida, devido à peculiaridade destas organizações, é a sua composição patrimonial baseada principalmente nos atletas (ativos intangíveis) e nos direitos originados a partir destes. Mesmo com a normatização vigente, por meio da NBC T 10.13 (2004) que trata dos critérios e procedimentos específicos de avaliação e registro destes elementos nas demonstrações contábeis das entidades desportivas profissionais, e da IAS 38 (2004) ou CPC 04 (2010) que tratam da harmonização internacional dos procedimentos contábeis relacionados aos ativos intangíveis, o reconhecimento e contabilização dos custos dos atletas formados internamente nas organizações esportivas é ainda um grande problema contábil a ser superado (CRUZ; SANTOS; AZEVEDO, 2010).

Frente a esta realidade, o presente estudo objetiva analisar se os procedimentos adotados em entidades desportivas de caráter profissional, relativos ao reconhecimento e contabilização do custo de formação dos atletas, estão em conformidade com as normas contábeis vigentes. A pesquisa justifica-se pela contribuição que pode agregar principalmente pelo fato de pesquisas empíricas anteriores estarem direcionadas a dirimir questões relativas ao *disclosure* de entidades esportivas, mais especificamente em clubes de futebol, conforme explanado em tópico específico do referencial teórico.

## **2 Referencial teórico**

### **2.1 Procedimentos contábeis em entidades desportivas profissionais**

A partir da implementação da Lei nº 9.615/1998 e suas posteriores atualizações, as entidades desportivas profissionais foram equiparadas, para fins de fiscalização, às sociedades empresariais quanto aos aspectos fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos (CARDOSO; MAIA; PONTE, 2012). Além desta nova qualificação, esta lei trouxe regulamentação à atividade de desporto no Brasil.

Com isso, no âmbito contábil, estas organizações devem cumprir as exigências da Lei 6.404/1976 (atualizada pelas Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009), que normatiza os procedimentos contábeis nas sociedades empresariais. Adicionalmente, a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.13/2004 prescreve especificamente às entidades esportivas parâmetros contábeis que devem ser seguidos.

Para a aderência à Lei nº 6.404/1976, as entidades desportivas devem elaborar suas demonstrações contábeis e divulgá-las com respectivo relatório de aprovação de auditoria independente (BRASIL, 1998). A necessidade de padronizar os procedimentos contábeis destas entidades ficou evidente com os resultados observados a partir desta nova obrigatoriedade, desde a nomenclatura adotada em suas contas até a classificação e divulgação de seus eventos econômico-financeiros, ou seja, diversos problemas contábeis foram identificados a partir da obrigatoriedade de publicação de demonstrações contábeis (ISHIKURA; ROBLES JÚNIOR; CRUZ, 2007).

Em se tratando da Resolução nº 1.005/2004 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que aprovou a NBC T 10.13/2004, esta se justifica pela falta de comparabilidade da informação financeira elaborada pelas entidades desportivas brasileiras até então (CRUZ; SANTOS; AZEVEDO, 2011). A referida norma traz os critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros e de estruturação das demonstrações contábeis em entidades desportivas profissionais, e passou a vigorar no exercício de 2005.

Dessa forma, tanto a Lei nº 6.404/1976, como a NBC T 10.13 (2004), apontam os procedimentos a serem adotados para o reconhecimento e contabilização dos custos de formação de atletas, objeto deste estudo. Adicionalmente, devido ao fato destes atletas poderem ser reconhecidos futuramente como ativos (intangíveis) nestas organizações, também, deve-se obedecer os critérios do CPC 04 (2010) para o registro nestes casos.

No tópico seguinte são discutidos especificamente os procedimentos contábeis relacionados ao custo de formação dos atletas. São explanadas as principais orientações originadas das diferentes normas.

## **2.2 Custo de formação de atletas e seu reconhecimento na contabilidade**

Para que as entidades desportivas profissionais reconheçam o custo de formação dos atletas, os valores gastos diretamente com esta formação devem ser registrados no ativo imobilizado em conta patrimonial de formação de atletas e, quando se efetivar a sua profissionalização, os custos devem ser transferidos para a conta específica de atleta formado, para amortização ao resultado do exercício pelo prazo contratual firmado. Adicionalmente, no mínimo no final de cada exercício, deve ser avaliada a possibilidade de recuperabilidade econômica e financeira do valor líquido do custo de formação de cada atleta registrado no imobilizado, sendo que, se for constatada a irrecuperabilidade do custo, este valor deve ser baixado em conta específica de resultado (CFC, 2004). Este último procedimento visa evitar a sobrevalorização dos ativos, corroborando com a precaução necessária para a estruturação das demonstrações contábeis e financeiras das empresas desportivas.

Observa-se a partir desta normatização, a orientação em registrar estes gastos, exclusivamente, no ativo imobilizado, pois neste grupo patrimonial deveriam ser contabilizados os ativos intangíveis até o exercício de 2007. Atualmente, em virtude da atualização da Lei nº 6.404/1976 estes elementos patrimoniais devem ser classificados em grupo específico do ativo não circulante, denominado ativo intangível. Constata-se aí uma primeira divergência entre normas, já que a NBC T 10.13 (2004) foi emitida antes da convergência aos padrões contábeis internacionalmente aceitos no Brasil, implementados a partir da Lei nº 11.638/2007, e não atualizada posteriormente.

Assim, o correto reconhecimento do custo de formação dos atletas é especialmente importante para as entidades desportivas profissionais. No ativo intangível devem ser classificados os direitos de exploração da atividade profissional de um determinado atleta, seja por compra, cessão de direitos contratuais ou por formação na entidade (CFC, 2004; CRUZ; SANTOS; AZEVEDO, 2011).

De forma a operacionalizar o controle dos gastos de formação de atletas, a NBC T 10.13 (2004, p. 3-4) menciona os critérios básicos de formatação destes:

- a) composição dos gastos diretamente relacionados com a formação do atleta com base mensal e regime de competência, por tipo (alojamento, alimentação, transporte, educação, vestuário, comissão técnica, etc.);
- b) composição dos gastos diretamente relacionados com a formação do atleta com base mensal e regime de competência, por categoria (infantil, juvenil, juniores);
- c) composição do elenco por categoria e registros auxiliares que demonstrem controle de cada categoria e que permitam a apuração de gastos por atleta;
- d) relatório mensal de apropriação de gastos para o resultado e para o imobilizado.

Dessa forma, para considerar os atletas formados em seu ativo, a entidade deve, primeiramente, possuir sistema de custos por meio do qual seja possível segregare todos os gastos por atleta. No Quadro 1 é exemplificada a estrutura desses controles.

<b>Gastos com Formação de Atletas (em R\$)</b>							
<b>Categoria:</b> ( ) Infantil ( ) Juvenil ( ) Juniores							
<b>Período:</b> Julho / 20X1							
<b>Atleta</b>	<b>Tipo do Gasto</b>						<b>Total por Atleta</b>
	<b>Alojamento</b>	<b>Alimentação</b>	<b>Transporte</b>	<b>Educação</b>	<b>Vestuário</b>	<b>Comissão Técnica</b>	
"Adão"	200	160	85	0	360	140	945
"Bruno"	200	160	85	0	360	140	945
"César"	200	160	60	35	320	140	915
"Daniel"	200	160	85	35	320	140	940
"Eduardo"	200	160	60	120	320	140	1000

Fonte: elaborado pelos autores

Quadro 1 – Controle de gastos na formação de atletas

Com a formatação de um controle consistente para cada atleta durante todo o período desta formação, as entidades desportivas podem registrar o valor realmente gasto neste processo. Desse modo estar-se-ia resolvendo dois aspectos que prejudicam o reconhecimento destes elementos como ativos intangíveis, respectivamente, a data que este atleta preenche o critério de reconhecimento como ativo e o valor precisamente mensurado. O que ocorre na prática é que as entidades preferem somente considerar como ativos intangíveis aqueles elementos nos quais o gasto seja mais facilmente identificável (BASTOS; PEREIRA; TOSTES, 2006).

Adicionalmente, é importante salientar que para ser reconhecido como um ativo intangível, este direito sobre o atleta formado pela entidade deve ser considerado como gerador de benefícios econômicos futuros, assim como qualquer outro ativo, e que o custo do seu desenvolvimento possa ser mensurado confiavelmente (CPC 04, 2010). Resumidamente, o Quadro 2 contém os requisitos e condições para se capitalizar o gasto com a formação de um atleta em um ativo intangível, conforme as instruções das normas internacionais de contabilidade.

Âmbito	Requisito Normativo (IAS 38)	Cumprimento do Requisito
Viabilidade	Viabilidade técnica de finalizar o ativo intangível para que esteja disponível para uso ou venda	Celebração de um contrato profissional entre o jogador e a entidade desportiva
Finalidade	Intenção de concluir o ativo intangível e usá-lo ou vendê-lo	
Mercado	Capacidade de usar ou vender o ativo intangível	
Benefícios Econômicos Futuros	Forma como o ativo intangível gerará prováveis benefícios econômicos futuros. A entidade pode demonstrar a existência de um mercado para a produção do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, se destinar a ser usado internamente, a utilidade do ativo intangível	
Recursos	Disponibilidade de adequados recursos técnicos e financeiros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível	Depende de cada entidade desportiva
Valorização	Capacidade para valorizar fielmente o dispêndio atribuível ao ativo intangível durante a sua fase de desenvolvimento	Utilização de um modelo baseado no custo histórico, com apoio da contabilidade analítica

Fonte: adaptado de Cruz; Santos; Azevedo (2010)

Quadro 2 – Requisitos para o reconhecimento dos gastos em formação de atleta como ativo intangível

Portanto, observa-se que o tratamento contábil no caso da contabilização dos custos de formação de atletas é semelhante às atividades de pesquisa e desenvolvimento em empresas diversas, conforme parametrizado pelo CPC 04 (2010). Mesmo assim, a NBC T 10.13 (2004), não especifica os critérios de reconhecimento do ativo intangível, ao exigir os registros dos gastos com formação de atletas no ativo imobilizado, mesmo antes destes preencherem as condições para seu reconhecimento. Esta norma posterga a avaliação da possibilidade deste ativo gerar benefícios econômicos futuros para um momento subsequente ou no encerramento do exercício. Se for seguido o que postula esta norma, isso pode ocasionar uma superavaliação destes ativos intangíveis, no caso de os atletas formados não preencherem as condições mínimas para o reconhecimento como ativo (AMIR; LIVNE, 2005; BASTOS; PEREIRA; TOSTES, 2006).

### 2.3 Pesquisas empíricas anteriores sobre custo de formação de atletas em entidades desportivas profissionais

Devido à representatividade econômica, financeira e social que as entidades desportivas profissionais vêm apresentando nos últimos anos, as pesquisas científicas que abordam este tipo de entidade estão ganhando maior evidência no âmbito acadêmico. Os principais estudos no âmbito contábil destas entidades se relacionam majoritariamente com a evidenciação de informações, em especial com o *disclosure* dos ativos intangíveis de clubes de futebol (ROWBOTTOM, 2002; BASTOS; PEREIRA; TOSTES, 2006; CUSTÓDIO; REZENDE, 2009; SILVA; TEIXEIRA; NIYAMA, 2009; REZENDE; DALMÁCIO; SALGADO, 2010; HOLANDA et al., 2011; CARDOSO; MAIA; PONTE, 2012).

Estudos que tratam especificamente do custo de formação dos atletas em entidades desportivas foram abordados em menor número. Amir e Livne (2005) estudaram a aderência dos clubes de futebol listados na Bolsa de Valores de Londres às especificações normativas quanto a capitalização e a amortização dos ativos resultantes de contratos com atletas formados ou adquiridos. Observaram em sua pesquisa que devido ao elevado grau de

incerteza associada com tais contratos, normalmente pelo valor realmente investido na formação, o tratamento contábil não é consistente com os critérios de capitalização ativos. Além disso, observaram que os clubes não associam a contabilização dos investimentos nos contratos dos atletas com as medidas de benefícios futuros, características que os ativos devem apresentar para serem reconhecidos.

Ishikura, Robles Júnior e Cruz (2007) desenvolveram pesquisa sobre o controle de custos na formação de atletas e a importância da manutenção desses controles. Constataram que há um significativo número de entidades brasileiras formadoras de atletas que não utilizam controles de custos. Observaram, ainda, que o controle individual por atleta em formação é de suma importância, uma vez que a indenização tanto nacional como internacionalmente de uma futura negociação de seu atestado liberatório pode vir a envolver cifras milionárias, e a comprovação dos custos incorridos na formação do atleta é essencial nestas negociações.

Cruz, Santos e Azevedo (2010) trataram do não reconhecimento dos direitos desportivos sobre atletas como ativo, devido às dificuldades para a valorização dos custos incorridos na sua formação. Para este problema, os autores propuseram uma solução assentada no método dos centros de custos. Dessa forma, considerando o modelo contábil vigente, estar-se-á reconhecendo no balanço os direitos desportivos sobre atletas formados internamente, a título de ativo intangível, com base em critérios confiáveis de valorização.

Cruz, Santos e Azevedo (2011) também pesquisaram em empresas desportivas brasileiras e portuguesas se o direito desportivo sobre o jogador preenche os requisitos necessários para ser reconhecido como ativo intangível e as razões das entidades para a valorização ou não do direito desportivo resultante da formação interna de atletas. Concluíram que tanto o atleta formado internamente como aquele adquirido de terceiros cumpre com os requisitos necessários para serem reconhecidos como ativo intangível. Mesmo assim, em Portugal, quase a totalidade dos clubes não reconhece o direito desportivo resultante da formação, porque consideram que não existe um critério fiável para a valorização desse direito, devido à falta de critérios para atribuição de custos incorridos no período de formação. Diferentemente, observaram que as entidades brasileiras reconhecem esse direito como ativo intangível.

Com isso, constata-se que ainda há oportunidades de pesquisa sobre os procedimentos contábeis em entidades desportivas. Devido a importância que os atletas representam no patrimônio destas entidades, este fator proporciona relevância às pesquisas que contribuam para a melhoria nos procedimentos técnicos contábeis relacionados à estes elementos.

### **3 Metodologia**

Para o alcance do objetivo estabelecido, desenvolveu-se uma pesquisa descritiva de natureza qualitativa, pois se buscou analisar a conformidade das entidades desportivas profissionais quanto ao cumprimento dos procedimentos contábeis vigentes relacionados ao custo de formação interno de atletas.

A coleta dos dados deu-se por meio da técnica de consulta documental ao balanço patrimonial, às notas explicativas e aos pareceres de auditoria das demonstrações contábeis das entidades que compõem a amostra da pesquisa. Os dados utilizados nas análises, que envolveram o exercício de 2010, foram coletados do *site* de cada entidade desportiva. No caso de ausência da publicação, foram utilizadas as demonstrações contábeis disponibilizadas no *site* da federação estadual que representa a respectiva entidade.

A população da pesquisa foi formada pelos vinte clubes de futebol pertencentes à Série A do Campeonato Brasileiro no ano de 2012. A indicação dos clubes que fazem parte desta seleção foi obtida junto a Confederação Brasileira de Futebol. A amostra do estudo é

representada por dezoito clubes de futebol, pois os clubes Bahia e Sport não disponibilizaram as demonstrações contábeis e notas explicativas do ano de 2010. A decisão por analisar este tipo de entidade desportiva se deve pela representatividade das mesmas quanto ao seu aspecto social e pela representatividade financeira atribuída aos atletas formados internamente.

A análise dos dados extraídos das demonstrações foi efetuada em duas etapas. Na primeira etapa houve a identificação dos valores atribuídos ao grupo ativo intangível, mais especificamente às contas de atletas formados, e sua representatividade frente ao ativo total das entidades.

A segunda etapa consistiu em confrontar os procedimentos contábeis exigidos quanto a formação de atletas e o seu cumprimento por parte das entidades da amostra, por meio das informações evidenciadas no balanço patrimonial, notas explicativas e parecer de auditoria. Para instrumentalizar a análise, foi elaborada uma relação de critérios, conforme Quadro 3, adaptados da NBC T 10.13 (2004) e do CPC 04 (2010), os quais expõem o tratamento contábil que as entidades devem adotar nestes casos.

<b>Critério</b>	<b>Descrição da Exigência Contábil</b>
a	As notas explicativas especificam os gastos com a formação do atleta registrada no ativo imobilizado e montante baixado para o resultado no exercício
b	As notas explicativas apresentam composição dos direitos sobre os atletas profissionais, registrados no ativo imobilizado com a segregação do valor correspondente a custo e amortização e prazo médio remanescente a amortizar
c	Os registros dos gastos com a formação do atleta no ativo imobilizado em conta específica de formação de atletas está segregado por tipo (alojamento, alimentação, transporte, educação, vestuário, comissão técnica), por atleta
d	Os registros dos gastos com a formação do atleta no ativo imobilizado em conta específica de formação de atletas está segregado por categoria (infantil, juvenil, juniores), por atleta
e	As notas explicativas evidenciam os custo de aquisição com a negociação e a liberação de atletas profissionais, segregados os valores das negociações com o mercado externo
f	Apresentou segregação do custo do desporto profissional das demais atividades esportivas, recreativas ou sociais
g	Foi realizada no mínimo no final de exercício a verificação da possibilidade de recuperação econômico-financeira do valor líquido contábil do custo de formação de cada atleta registrado no imobilizado; em havendo a irrecuperabilidade do custo o valor foi baixado em conta específica do resultado

Fonte: adaptado de CFC (2004); CPC 04 (2010)

Quadro 3 – Critérios contábeis relacionados ao custo de formação de atletas

Nesta fase também foram identificadas as principais ocorrências de inconformidades nos procedimentos contábeis relativos à contabilização dos custos de formação dos atletas nas entidades da amostra. Adicionalmente foram analisados os pareceres da auditoria independente, objetivando verificar a presença ou não de ressalvas que atestem as irregularidades nestes procedimentos e a orientação para os ajustes pertinentes.

## 4 Análise dos resultados

### 4.1 Caracterização dos custos atribuídos a formação de atletas

Observaram-se significativos valores reconhecidos no patrimônio das entidades analisadas, que caracterizam aqueles atletas formados internamente. O Quadro 4 contém os valores atribuídos ao grupo ativo intangível e, mais especificamente, às contas de atletas formados e custos com formação destes.

Entidade Desportiva	Ativo Total	Ativo Intangível		Atletas Formados e Custos com Formação de Atletas	
	Valor em R\$	Valor em R\$	% s/ Ativo	Valor em R\$	% s/ Ativo Intangível
Atlético/GO	921.666,42	-	-	-	-
Atlético/MG	672.972.880,00	16.325.251,00	2,43%	3.892.411	23,84%
Botafogo/RJ	93.220.376,00	22.589.294,00	24,23%	22.589.295,00	100,00%
Corinthians/SP	430.591.000	16.370.000,00	3,80%	16.370.000,00	100,00%
Coritiba/PR	60.999.953,00	5.447.773,00	8,93%	2.992.582,00	54,93%
Cruzeiro/MG	230.984.716,84	52.744.412,57	22,83%	4.572.288,16	8,67%
Figueirense/SC	28.221.668	1.581.414	5,60%	1.551.545	98,11%
Flamengo/RJ	357.785.507,00	33.118.307,00	9,26%	33.118.307,00	100,00%
Fluminense/RJ	346.950.000,00	6.831.000,00	1,97%	6.774.000,00	99,17%
Grêmio/RS	202.052.000,00	63.588.000,00	31,47%	27.034.000,00	42,51%
Internacional/RS	661.171.476,00	37.002.035,00	5,60%	37.002.035,00	100,00%
Náutico/PE	122.207.245,00	1.136.589,00	0,93%	1.136.589,00	100,00%
Palmeiras/SP	199.885.000,00	46.100.000,00	23,06%	46.100.000,00	100,00%
Ponte Preta/SP	35.259.408,00	2.383.368,00	6,76%	1.071.467,00	45,34%
Portuguesa/SP	164.301.000,00	996.000,00	0,61%	995.000,00	99,90%
Santos/SP	146.365.000,00	32.587.000,00	22,26%	32.587.000,00	100%
São Paulo/SP	489.296.000,00	55.335.000,00	11,31%	54.948.000,00	99,30%
Vasco/RJ	222.842.130,00	108.781.783,00	48,82%	3.614.000,00	3,32%

Fonte: elaborado pelos autores

Quadro 4 – Valores atribuídos ao ativo intangível e às contas de atletas formados e custos com formação de atletas das entidades desportivas analisadas

Conforme exposto na metodologia, das vinte entidades que formam a população do estudo, apenas duas não disponibilizaram as demonstrações contábeis e notas explicativas em seu site no ano de 2010, especificamente o Bahia/BA e o Sport/PE. Estas mesmas entidades também deixaram de apresentar as demonstrações contábeis, conforme exigências legais, no período compreendido entre os anos de 2007 a 2009, conforme constatado por Santos, Bento e Resende (2011) em estudo anterior. Ainda, observou-se que o Atlético/GO não publicou as notas explicativas, não sendo possível efetuar as análises propostas neste estudo.

As entidades desportivas que apresentaram maiores investimentos em ativos intangíveis ultrapassando a 30% do seu ativo total foram o Vasco/RJ e o Grêmio/RS. Na sequência, as entidades que mais investem em ativos intangíveis, representando mais de 20% dos seus ativos totais, são: Botafogo/RJ, Palmeiras/SP, Cruzeiro/MG e Santos/SP. Já a Portuguesa/SP, Náutico/PE, Fluminense/RJ, Atlético/MG e Corinthians/SP, apresentam um percentual inferior a 5% nos seus índices de investimentos em ativos intangíveis em relação aos seus ativos totais. Embora o Vasco/RJ e o Cruzeiro/MG apresentem um alto índice de ativos intangíveis reconhecidos, com relação aos valores empregados no custo de formação dos atletas, o percentual ficou abaixo de 10%.

A maioria dos clubes apresenta um índice acima de 95% dos seus investimentos com gastos em formação dos atletas em relação aos valores registrados nos seus intangíveis, em grande parte compõem até mesmo 100% dos valores registrados no grupo dos intangíveis. Os percentuais menores foram investidos pelo Vasco/RJ (3,32%), Cruzeiro/MG (8,67%) e Atlético/MG (23,84%), em comparação com os valores reconhecidos no grupo de intangíveis.

A Ponte Preta/SP é a única entidade da amostra analisada que permanece registrando no grupo do imobilizado os custos com a formação de atletas. No grupo do intangível desta entidade são reconhecidos apenas os *softwares*, linhas telefônicas, marcas e patentes e acervo técnico.

Observou-se que o Vasco/RJ, diferentemente das demais entidades, não apresenta entre suas contas patrimoniais o grupo dos intangíveis. É no grupo do imobilizado que estão registradas as contas de Comodato, Bens Imóveis e Bens Móveis com seus custos históricos, bem como os atletas profissionais contratados no valor da aquisição dos direitos econômicos e atletas em formação.

Para que a análise dos dados da Ponte Preta/SP e do Vasco/RJ fosse possível, foram efetuadas reclassificações das contas patrimoniais. Os valores relativos a intangíveis foram diferenciados dos demais, conforme a legislação vigente.

Outro fato observado refere-se à Portuguesa/SP, cujos montantes registrados no seu intangível contemplam somente as cessões de direitos federativos e econômicos adquiridos dos atletas profissionais e amortizados pelo prazo de vigência de contrato, não havendo menção sobre os custos dos atletas em formação.

#### **4.2 Tratamento contábil dos custos com formação dos atletas**

Os dados extraídos das demonstrações contábeis e notas explicativas foram analisados a partir dos critérios estabelecidos nas normativas contábeis e definidos no método deste estudo. A seguir descrevem-se as principais observações.

Constatou-se que nenhuma das entidades da amostra cumpre com o critério “c”, o qual exige que os registros dos gastos com a formação do atleta no ativo imobilizado, devem ser registrados em conta específica de formação de atletas, devendo ser ainda, segregados por tipo (alojamento, alimentação, transporte, educação, vestuário, comissão técnica) e por atleta. Este fato já foi relatado em estudo anterior realizado por Bastos, Pereira e Tostes (2006), e desse modo, percebe-se que não houve avanço no cumprimento da exigência.

Outro aspecto que chama atenção é o de que o Coritiba/PR, embora tenha disponibilizado suas demonstrações e notas explicativas, não atendeu a nenhum dos critérios exigidos nas normatizações contábeis relacionadas aos custos com formação de atletas.

Assim como constatado no critério “c”, as entidades também não cumprem com o critério “e”, o qual determina que sejam evidenciados em notas explicativas os custos de aquisição com a negociação e a liberação de atletas profissionais, segregados os valores das negociações com o mercado externo.

Apenas o Corinthians/SP apresenta nas notas explicativas a composição dos direitos sobre os atletas profissionais, registrados no ativo imobilizado com a segregação do valor correspondente a custo e amortização e prazo médio remanescente a amortizar, conforme critério “b”.

Entre as entidades desportivas profissionais que cumprem apenas um dos indicadores encontram-se o Figueirense/SC e o Flamengo/RJ, sendo observados os critérios “d” e “f”, respectivamente. No caso do indicador “d”, há o registro dos gastos com a formação do atleta no ativo imobilizado em conta específica de formação de atletas, segregado por categoria (infantil, juvenil, juniores) e por atleta, e no caso do critério “f”, observa-se que a entidade

apresentou segregação do custo do desporto profissional das demais atividades esportivas, recreativas ou sociais.

O maior percentual de cumprimento à norma contábil, com 60% de atendimento, é representado pelo indicador “f”, que exige a segregação do custo do desporto profissional das demais atividades esportivas, recreativas ou sociais.

Apenas 20% das entidades analisadas especificam em notas explicativas, de maneira parcial os gastos com a formação do atleta registrada no ativo imobilizado e montante baixado para o resultado no exercício, conforme estabelecido no critério “a”. Cabe destacar que embora a Resolução CFC nº 1.005/04, determine que os gastos com a formação de atleta sejam registrados em conta de imobilizado, Atlético/ MG, Botafogo/RJ, Corinthians/SP e Coritiba/PR, estão registrando no grupo de intangível já de acordo com a IAS 38, vigente desde 2008 no Brasil.

Um aspecto que merece ser comentado é a questão relativa à falta de registro em nota explicativa dos montantes baixados para o resultado no exercício, não sendo possível verificar se efetivamente houve alguma baixa no período analisado. Fator este responsável pelo atendimento de maneira parcial do indicador “a”, que exige que as notas explicativas discriminem os gastos com a formação do atleta no ativo imobilizado e montante baixado para o resultado no exercício.

Assim como descrito anteriormente em relação ao indicador “a”, as entidades cumprem parcialmente as exigências contidas no indicador “g”, totalizando em 20% dos clubes que acatam de forma parcial, no mínimo no final de exercício, a verificação da possibilidade de recuperação econômico-financeira do valor líquido contábil do custo de formação de cada atleta registrado no imobilizado; em havendo a irrecuperabilidade do custo o valor foi baixado em conta específica do resultado. O Corinthians/SP, por exemplo, divulga em nota explicativa que constatada que tal recuperação, total ou parcial não se realizará, é constituída provisão para perda ou baixa do ativo. No entanto, não foi identificado na demonstração de resultado do exercício conta específica que registrasse a mencionada perda, ou provisão para perda.

Outra proposição desta pesquisa foi verificar a adequação dos pareceres de auditoria nas demonstrações publicadas pelas empresas desportivas da amostra. Esta análise tem por objetivo comprovar o cumprimento da exigência que determina que as demonstrações devam ser acompanhadas de parecer de auditoria independente.

Observa-se que 40% das entidades apresentam parecer de auditoria sem ressalvas. Embora tenha sido constatado que as entidades não cumprem com a totalidade das exigências da Resolução CFC nº 1.005/04, com relação aos custos com a formação de atletas, seja por meio das divulgações nas demonstrações contábeis ou pelo registro em contas nas demonstrações contábeis, apenas os auditores do Coritiba/PR apresentam ressalva a respeito da contabilização dos custos com a formação dos atletas.

Pode-se verificar que as impropriedades mais presentes nas ressalvas nos pareceres dos auditores são as mesmas já observadas em estudo realizado por Santos, Bento e Resende (2011), que são: a não observação de práticas contábeis, como o controle patrimonial, a depreciação não realizada por meio da expectativa da vida útil dos bens e a contabilização de provisões para contingências.

O Palmeiras/SP teve parecer adverso. Dentre as diversas ressalvas apresentadas, foi comentado que o saldo registrado no ativo, a título de “custo para formação de futuros atletas” que, em 31 de dezembro de 2010, montava em R\$ 6.511 mil, não foi submetido à análise de recuperabilidade; adicionalmente, os auditores mencionam que não tiveram acesso a evidências razoáveis quanto ao advento de benefícios econômicos futuros deste ativo.

Ainda, a respeito dos pareceres dos auditores, foram identificadas as empresas de auditoria contratadas pelas entidades desportivas, afim de que fosse verificada se há

preferência por contratações de empresas especializadas de grande porte e a relação entre as ressalvas apresentadas em seus pareceres. Foi constatado que apenas o Santos/SP teve suas demonstrações auditadas por empresa de auditoria multinacional pertencente às denominadas “Big Four”.

## **5 Considerações finais**

Conforme já evidenciaram pesquisas anteriores, como por exemplo, a de Bastos, Pereira e Tostes (2006), a indústria esportiva brasileira movimentou significativos valores a cada ano. Além desse fator, desempenha um papel de destaque no âmbito social do país.

Dessa forma, com a relevância atribuída ao esporte nos últimos anos, as pesquisas acadêmicas começam a ter maior incidência envolvendo as entidades que fazem parte desta classe. As pesquisas no âmbito administrativo, financeiro e contábil vêm sendo desenvolvidas com mais frequência.

Devido a essas qualificações e considerando a importância que os atletas representam na composição patrimonial e no andamento dos negócios dessas organizações, buscou-se por meio deste estudo analisar como se dá o tratamento contábil daqueles atletas formados internamente pelas entidades desportivas profissionais, mais especificamente ao custo desta formação. Foi analisada a aderência destas empresas às exigências contábeis vigentes.

Mesmo que atualmente os atletas sejam um dos principais ativos das entidades desportivas, observou-se de modo geral que não há o cumprimento integral das exigências quanto ao reconhecimento e contabilização dos custos de formação dos atletas. Os atletas formados internamente, desde que os gastos pelo seu desenvolvimento sejam controlados conforme as regras contábeis, podem ser reconhecidos futuramente como ativos intangíveis no patrimônio das entidades. Das empresas da amostra, 60% apresentam custos com a formação de atletas com valores iguais ao total do ativo intangível. Isso representa a importância desta formação e da necessidade de um controle de gastos consistente.

Com relação ao cumprimento dos critérios analisados em cada empresa da amostra, conforme explanado anteriormente, em nenhum caso foi observado o atendimento da totalidade das exigências. Observa-se ainda, a presença de disparidade no tratamento contábil do custo de formação dos atletas nestas entidades. Este fato revela que não há uniformidade nos procedimentos e as normativas contábeis não são seguidas. Um fator que agrava este problema é a convivência das empresas de auditoria independente com as irregularidades cometidas pelas entidades desportivas, já que 40% dos pareceres analisados não apresentam ressalvas das irregularidades.

Devido a relevância dos montantes financeiros negociados pelas entidades desportivas, e tendo em vista que os atletas são cada vez mais importantes na formação do patrimônio destas entidades, seria adequado o CFC promover a atualização da NBC T 10.13, equiparando-a aos procedimentos contábeis internacionais, especialmente para o reconhecimento do custo do profissional formado internamente, bem como atuar firmemente na fiscalização do seu cumprimento, inclusive das empresas que auditam as demonstrações. Dessa forma estar-se-ia resolvendo as questões de incompatibilidade de práticas contábeis adotadas pelas entidades, o que dificulta a interpretação dos registros do patrimônio e aumenta os riscos de uma decisão equivocada quanto à compra, venda ou formação de atletas, decisões que afetam a vida financeira das entidades.

Dentre as limitações desta pesquisa pode-se citar que foi efetuada uma análise apenas de caráter qualitativo. Como sugestão para pesquisas futuras, poderiam ser desenvolvidos estudos que envolvessem o uso de ferramentas estatísticas e com populações diferenciadas no âmbito esportivo, o que possibilitaria maior robustez aos resultados.

## Referências

AMIR, E.; LIVNE, G. *Accounting, valuation and duration of football player contracts. Journal of Business Finance & Accounting*, v. 32, n. 3, p. 549-586, 2005.

BASTOS, P. S. S.; PEREIRA, R. M.; TOSTES, F. P. A evidenciação contábil do ativo intangível – atletas – dos clubes de futebol. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2006.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF, 15 de dezembro de 1976. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm)>. Acesso em: 22 ago. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998.** Institui as normas gerais sobre desporto e dá outras providências. Brasília, DF, 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: 02 jul. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007.** Altera e revoga dispositivos da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei 6.385, de 7 de dezembro de 1976. Brasília, DF, 28 de dezembro de 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)>. Acesso em: 22 ago. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília, DF, 27 de maio de 2009. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm)>. Acesso em: 22 ago. 2011.

CARDOSO, V. I. C.; MAIA, A. B. G. R.; PONTE, V. M. R. Práticas de disclosure do ativo intangível em clubes de futebol. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 12., 2012, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2012.

CARVALHO, F. A. A.; MARQUES, M. C. P.; CARVALHO, J. L. F. Poder e estratégia: uma análise dos relacionamentos interorganizacionais de um clube de futebol profissional. In: Encontro da ANPAD, 30., 2006, Salvador. **Anais...** Salvador: ENANPAD, 2006.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1):** ativo intangível. Brasília, DF, 05 de novembro de 2010. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/CPC04\\_R1.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC04_R1.pdf)>. Acesso em 06 abr. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.005/04:** aprova a NBC T 10.13 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais. Brasília, DF 17 de setembro de 2004. Disponível em <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2004/001005](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2004/001005)>. Acesso em: 06 abr. 2012.

CRUZ, S. N. S. R. A.; SANTOS, L. L.; AZEVEDO, G. M. C. Valorização do direito desportivo resultante da formação. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, v. 4, n. 1, p. 60-83, 2010.

\_\_\_\_\_. Direito desportivo resultante da formação: evidência empírica nos clubes portugueses e brasileiros. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 7, n. 1, p. 122-143, 2011.

CUSTÓDIO, R.; REZENDE, A. J. A evidenciação dos direitos federativos nas demonstrações contábeis dos clubes de futebol brasileiros. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009.

HOLANDA, A. P. et al. Incentivos econômicos do nível de disclosure contábil dos clubes de futebol profissional brasileiros. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11., 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2011.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS. **IAS 38: intangible assets**. Disponível em: <<http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/es/2011/ias38.pdf>>. Acesso em: 23 abr. 2012.

ISHIKURA, E. R.; ROBLES JUNIOR, A.; CRUZ, D. R. Proposta de controle de gastos na formação de atletas de futebol tendo em vista sua atuação globalizada. In: CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y 1ER CONGRESO TRANSATLÁNTICO DE CONTABILIDAD, AUDITORIA, CONTROL DE GESTIÓN, 10, 2007, Lyon. **Anais Eletrônicos...** Lyon, 2007. Disponível em: <<http://www.intercostos.org/documentos/Ishikura.pdf>>. Acesso em: 13 jul. 2012.

REZENDE, A. J.; DALMÁCIO, F. Z.; SALGADO, A. L. Nível de disclosure das atividades operacionais, econômicas e financeiras dos clubes brasileiros. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 13, n. 2, p.36-50, 2010.

ROWBOTTOM, N. *The application of intangible assey accounting and discretionary policy choices in the UK football industry*. **British Accounting Review**, v. 34, p. 335-255, 2002.

SILVA, J. A. F.; CARVALHO, Frederico Antônio Azevedo. Evidenciação e desempenho em organizações desportivas: um estudo empírico sobre clubes de futebol. **Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto, v. 3, n. 6, p. 96-116, 2009.

SILVA, C. A. T. S.; TEIXEIRA, H. de M.; NIYAMA, J. K. Evidenciação contábil em entidades desportivas: uma análise dos clubes de futebol brasileiros. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009.