

Uma análise do tratamento contábil dos ativos intangíveis (jogadores de futebol) nos clubes brasileiros

Amaury Jose Rezende (FEARP/USP) - amauryj@usp.br

Andre Luis Salgado (FEARP/USP) - andrsal@fearp.usp.br

Evandro Marcos Saidel Ribeiro (USP - FEARP) - saidel@fearp.usp.br

Flavia Zoboli Dalmacio (FEA/USP e FUCAPE) - flavia@fucape.br

Resumo:

Nas últimas décadas, tem-se travado uma intensa discussão sobre o tratamento contábil das transações com jogadores de futebol, tanto amadores como profissionais. Tem-se observado um nível significativo de insatisfação da sociedade quanto ao processo de gestão amadora praticada pelos gestores dos clubes de futebol brasileiros. Com objetivo criar uma nova postura à gestão dos clubes brasileiros, diversas alterações societárias (legislação) têm sido realizadas: Lei Zico 8.672/93, Lei Pelé 9.615/98 e a Resolução CFC n. 1.005/04. Desse modo, esta pesquisa tem como objetivo analisar o tratamento contábil realizado pelos clubes de futebol para as transações com jogadores amadores e profissionais. Diante das diversas alterações ocorridas na legislação brasileira, nos últimos períodos, a investigação norteou-se pelas seguintes questões: as diversas alterações na legislação (societária e contábil) trouxeram aumento ao nível na qualidade informacional disponível aos stakeholders? A pesquisa analisou uma amostra 70 demonstrações financeiras de clubes de futebol brasileiros, entre o período de 2001 a 2007. De acordo com os resultados, constatou-se que depois de sancionada a Resolução CFC n. 1.005/04, os grandes clubes têm aderido à norma, no entanto, o nível de detalhamento sobre o processo de gestão contábil, tanto para as transações com jogadores profissionais quanto amadores diferem-se significativamente. De um modo geral depois da inclusão de mecanismos de enforcement (mecanismos coercitivos), tem-se observado um incremento no volume de informações e um aumento na qualidade das informações publicadas.

Palavras-chave: Jogadores, clube e contabilização

Área temática: Gestão do Conhecimento e Capital Intelectual

Uma análise do tratamento contábil dos ativos intangíveis (jogadores de futebol) nos clubes brasileiros

Resumo

Nas últimas décadas, tem-se travado uma intensa discussão sobre o tratamento contábil das transações com jogadores de futebol, tanto amadores como profissionais. Tem-se observado um nível significativo de insatisfação da sociedade quanto ao processo de gestão amadora praticada pelos gestores dos clubes de futebol brasileiros. Com objetivo criar uma nova postura à gestão dos clubes brasileiros, diversas alterações societárias (legislação) têm sido realizadas: Lei Zico 8.672/93, Lei Pelé 9.615/98 e a Resolução CFC n. 1.005/04. Desse modo, esta pesquisa tem como objetivo analisar o tratamento contábil realizado pelos clubes de futebol para as transações com jogadores amadores e profissionais. Diante das diversas alterações ocorridas na legislação brasileira, nos últimos períodos, a investigação norteou-se pelas seguintes questões: as diversas alterações na legislação (societária e contábil) trouxeram aumento ao nível na qualidade informacional disponível aos *stakeholders*? A pesquisa analisou uma amostra 70 demonstrações financeiras de clubes de futebol brasileiros, entre o período de 2001 a 2007. De acordo com os resultados, constatou-se que depois de sancionada a Resolução CFC n. 1.005/04, os grandes clubes têm aderido à norma, no entanto, o nível de detalhamento sobre o processo de gestão contábil, tanto para as transações com jogadores profissionais quanto amadores diferem-se significativamente. De um modo geral depois da inclusão de mecanismos de *enforcement* (mecanismos coercitivos), tem-se observado um incremento no volume de informações e um aumento na qualidade das informações publicadas.

Palavras-chave: Jogadores, clube e contabilização.

Área Temática: Gestão do Conhecimento e Capital Intelectual

1 Introdução

O segmento esportivo (futebol), tanto no Brasil quanto em países Europeus, tem movimentado bilhões de dólares nas transações com jogadores de futebol, a exemplo disto, são as frequentes transações financeiras da venda jogadores realizadas pelos diversos clubes no mundo, por exemplo a negociação de jogadores, a venda de material esportivo, a publicidade e das escolinhas franqueadas (REZENDE e PEREIRA, 2003). No contexto brasileiro, tem-se observado um retrocesso da gestão, que tem ocasionado enormes crises financeiras e esportivas nos clubes. Este retrocesso, vivenciado pelos clubes, vai desde salários atrasados, dívidas com INSS, problemas de corrupção, lavagem de dinheiro etc.

As conseqüências e os reflexos da má gestão praticada podem ser observados no desempenho operacional (esportivo) dos grandes clubes, como conseqüência é a frequência de grandes clubes rebaixados para segunda divisão do campeonato brasileiro.

Dado este panorama, diversas ações governamentais têm sido realizadas com objetivo forçar este segmento à adoção de uma gestão profissional e diminuir os níveis de corrupção no setor. Portanto, a sociedade espera que este processo de gestão amadora, praticada pelos gestores dos clubes de futebol brasileiros, possa ser eliminado e o futebol obtenha o lugar destaque na sociedade, pelo que ele representa à cultura do povo brasileiro.

Diante das diversas modificações realizadas na legislação societária, das entidades esportivas brasileiras, a fim de criar uma nova postura à gestão dos clubes brasileiros, esta pesquisa investiga se tais alterações na legislação (societária e contábil) propostas pela Resolução CFC no

1.005/2004, do CFC, em vigor desde 1º de janeiro de 2005, trouxeram aumento ao nível na qualidade informacional disponível aos *stakeholders*? Há um nível de homogeneização no tratamento contábil para estas transações com jogadores de futebol entre os clubes brasileiros?

Nessa pesquisa, foram analisadas as demonstrações financeiras de 35 clubes, numa amostra de 70 demonstrações, no período entre 2001 a 2007. Com a finalidade de realizar uma análise qualitativa sobre o tratamento contábil (evidenciação do processo contábil de jogadores amadores e profissionais) selecionou-se 8 clubes para análise. A pesquisa justifica-se pelo fato da informação contábil ser um instrumento de controle e monitoramento da gestão das atividades econômico-financeira, que possibilita a quebra de assimetria informacional na relação de agência entre os gestores dos clubes e a seus associados.

Este artigo está dividido em cinco partes, incluindo esta introdução. A segunda parte trata do referencial teórico o qual engloba tanto história e prática do futebol no Brasil, mercado de jogadores de futebol e processo de mensuração e evidenciação dos clubes. A terceira parte descreve a metodologia empregada para coleta e análise dos dados. Na quarta parte é feita a análise do tratamento contábil realizado pelos clubes, identificando-se o nível de evidenciação para os períodos estudados. Por fim, na quinta parte são apresentadas as conclusões e as sugestões para futuras pesquisas.

2. Referencial teórico

2.1 Mercado de jogadores de futebol

Tanto no Brasil como em países europeus, Rezende (2004) desta que o segmento esportivo do futebol movimenta bilhões de dólares. As freqüentes transações financeiras com jogadores de futebol representam parte significativa do volume de recursos deste segmento. Além das receitas provenientes das negociações com jogadores, estes influenciam a venda de material esportivo, a publicidade, ou seja, produtos e serviços vinculados à imagem dos atletas.

O mercado futebolístico representa uma parcela economicamente significativa dentro do segmento esportivo, que se encontra dividido em várias atividades. Diante deste mercado promissor, clubes, empresários e dirigentes buscam investir nesta atividade e realizam cada vez mais investimentos em escolinhas e centros de formação de atletas, com o objetivo de atender a demanda interna e externa dos clubes (REZENDE, 2004).

O mercado de jogadores caracteriza-se como um mercado onde o “talento” no futebol é negociado “*a peso de ouro*”, um mercado extremamente ativo, do qual clubes sul-americanos desfrutaram por muitos anos. No Brasil, o fim da Lei do Passe trouxe um impacto imediato às finanças dos clubes, deixando-os à beira da falência (REZENDE *et al.* 2005).

O processo de negociação de jogadores é dinâmico e um dos mais significativos de um clube, pelo fato de a aquisição dos direitos federativos e a formação de jogadores representarem volumes de recursos expressivos, podendo, a venda de um jogador, apresentar um valor superior aos ativos fixos do clube.

Como exemplo, cita-se o caso Ronaldinho, conforme divulgado no IOB - TC (SZUSTER, 2001, p. 5). O passe do jogador foi comprado, em 1992, pelo Cruzeiro de Minas Gerais por US\$ 45 mil e, em sua penúltima transferência, foi vendido pelo Barcelona ao *Internazionale* de Milão por um valor estimado entre US\$ 28 milhões e US\$ 34 milhões. Desta forma, percebe-se claramente que estes ativos podem ser considerados como elementos que fomentam a atividade econômica dos clubes. No entanto, após longos e difíceis anos envolvendo negociações de toda a ordem, a FIFA apresentou ao mundo a sua nova regulamentação sobre as transferências internacionais de jogadores de futebol. Modificando e inovando em pontos substanciais o “Regulamento sobre o estatuto e transferência de jogadores”, as novas regras vêm, dentre outros fatores, adequar a situação do jogador profissional aos efeitos da famosa sentença Bosman, proferida pelo Tribunal de Justiça de Luxemburgo.

Todavia, com a prolação da sentença Bosman, em dezembro de 1995, fixou-se um divisor de águas nas relações mantidas entre jogadores e clubes de futebol. Outro fator que influenciou a criação de novas regras foi o crescente número de litígios envolvendo a transferência de jogadores que chegava aos gabinetes da FIFA.

A FIFA propôs então o certificado internacional de transferência de jogador. Sempre que um se imprescindível a expedição do certificado internacional de transferência para que tenha condições de atuar, sendo que tal documento deve ser obrigatoriamente expedido pela associação nacional do antigo clube do atleta a pedido da associação nacional do novo clube.

Ao contrário do que acontecia antigamente, as transferências internacionais de jogadores e a conseqüente emissão dos certificados terão validade se forem requisitadas dentro do período estabelecido para a inscrição de novos jogadores pela associação nacional requerente, limitando-se consideravelmente as transferências (REZENDE *et al.* 2005)..

No Brasil não existe (ou existia) um período limítrofe para a contratação de jogadores advindos de clubes estrangeiros (o que não se confunde com os prazos para inscrição de novos jogadores em campeonatos em andamento), sendo que, a qualquer época do ano, era lícita a sua contratação e a conseqüente requisição do certificado internacional de transferência.

O jogador se transfere de um clube pertencente a determinado país a outro de país diverso, faz-se imprescindível a expedição do certificado internacional de transferência para que tenha condições de atuar, sendo que tal documento deve ser obrigatoriamente expedido pela associação nacional do antigo clube do atleta a pedido da associação nacional do novo clube. Ao contrário do que acontecia antigamente, as transferências internacionais de jogadores e a conseqüente emissão dos certificados terão validade se forem requisitadas dentro do período estabelecido para a inscrição de novos jogadores pela associação nacional requerente, limitando-se consideravelmente as transferências (REZENDE *et al.* 2005).

No Brasil não existe (ou existia) um período limítrofe para a contratação de jogadores advindos de clubes estrangeiros (o que não se confunde com os prazos para inscrição de novos jogadores em campeonatos em andamento), sendo que, a qualquer época do ano, era lícita a sua contratação e a conseqüente requisição do certificado internacional de transferência.

2.2 Jogador – ativo do futebol

As entidades esportivas possuem uma gama de ativos, tais como nas empresas públicas e privadas, na qual se encontram ativos humanos (capital intelectual) para gerir suas atividades, dentro de um segmento específico da economia.

A maioria das grandes empresas possui ativos físicos como prédios, fábricas, estoques, e ativos humanos, como nas empresas de auditoria e de publicidade. As organizações esportivas são diferentes, além de algumas edificações e ativos financeiros e operacionais, prédios de escritório e alguns administradores, seus ativos são simbólicos e intangíveis. Portanto, a atividade esportiva, especificamente, tem uma movimentação significativa quanto às receitas geradas com as transações realizadas com o valor do passe do jogador ou atestado liberatório (SZUSTER, 2001, p.4).

As entidades esportivas podem, então, classificar os atletas como ativos? Diante de tal indagação, o usuário da informação deve refletir sobre a necessidade de reconhecer e avaliar estes elementos como ativos humanos. Tal reconhecimento e avaliação estão marcados pelo alto grau de subjetividade. Logo, pergunta-se sobre a necessidade de evidenciar a depreciação e os fundos de pensão, visto que estes apresentam estimativas e possuem alto grau de subjetividade. No entanto, são evidenciados nas demonstrações financeiras, oferecendo informações ao processo decisório (REZENDE, 2004).

Pelo simples fato da geração de benefícios econômicos futuros para entidades esportivas, acredita-se que deveriam se classificar como ativos e também por apresentarem semelhança aos ativos das entidades tradicionais, no entanto os ativos humanos poderiam ser classificados de forma

diferenciada, uma vez que a contabilidade tradicional não registra ativos humanos como itens patrimoniais.

Quanto aos recursos humanos, surge a necessidade de evidenciar os reflexos destes ativos na geração de recursos econômicos para a entidade. Entretanto, a mensuração deste capital humano ou ativos humanos demonstra um novo desafio para a contabilidade, que busca sair do foco da mensuração voltada ao custo, voltando-se para o valor.

Iudícibus (2001) retrata bem este período de evolução da contabilidade, o qual apresenta, como item mais importante na discussão, o fato de o Contador ter coragem para atribuir e mensurar os elementos do ativo, passivo e Patrimônio Líquido - PL, bem como os fluxos de renda e de caixa. Isto leva a críticas por não agradar aos tradicionalistas e aos que desejariam que o balanço retratasse o valor da entidade na data. Portanto, quanto mais evoluímos em nossa ciência, mais nos afastamos do custo e mais nos aproximamos do valor, sem, provavelmente, alcançá-lo.

Os clubes esportivos fazem altos investimentos, tanto na formação quanto na aquisição de direitos sobre os serviços de atletas; tais valores pagos chegam a superar o valor patrimonial (ativos permanentes) da entidade. A título de exemplo, o caso do jogador brasileiro Ronaldinho retrata esse volume financeiro transacionado no mundo dos negócios esportivos.

Tais transações representam as principais fontes geradoras de riqueza dos clubes brasileiros. Atualmente como, para vincular ao clube os jogadores, constitui-se contrato que mantém o atleta vinculado ao clube por tempo determinado, o registro contábil tradicional deve considerar todos os gastos necessários para que um atleta possa atuar pelo clube.

O valor total investido em cada atleta deve ser controlado através do critério da identificação específica e a amortização deste ativo deve considerar a sua utilização. Deve-se considerar também que estes ativos podem gerar outras formas de rendimentos, seja através de multas rescisórias previstas nos contratos ou negociação para liberação dos passes de forma temporária (empréstimo) ou definitiva (venda).

A importância da Lei 9615/97, conhecida como Lei Pelé, e regulamentada pelo Decreto nº 2.574, de 29 de abril de 1998, o qual tem como principais pontos o fim do passe dos jogadores em três anos a partir da vigência da lei, possibilitando, mas não havendo obrigatoriedade, de os clubes (ou seus departamentos de esporte profissional) transformarem-se em empresas; independência da justiça desportiva; maior tributação dos bingos; criação das ligas regionais e nacionais independentes, com autonomia para organizar competições esportivas; e criação de uma sociedade independente para os árbitros (SZUSTER, 2001, p. 12).

Inicia-se, então, um movimento que visa proporcionar as novas informações exigidas a respeito dos recursos físicos, monetários e intelectuais, quanto ao patrimônio, a renda, a prestação de contas, atribuindo responsabilidade cível e penal a: dirigentes, administradores, gerentes, contadores e demais pessoas envolvidas na atividade. Trata-se de um movimento que procura dar à atividade esportiva as mesmas (*status*) normas e regras das empresas privadas. Dessa forma, entende-se que a contabilidade é um instrumento que poderá proporcionar o início de uma nova era para a gestão dos clubes de futebol no Brasil.

Como na atividade esportiva os jogadores são os maiores ativos dos clubes de futebol, estes são considerados os *workforce*, que participam da geração de riqueza. Um exemplo semelhante pode ser notado nos casos das empresas onde os gerentes são considerados como maior ativo de uma entidade. Neste contexto, os funcionários certamente geram benefícios econômicos futuros para a entidade, mas esta não possui o direito legal para retê-los e registrá-los nas demonstrações financeiras, porque o funcionário pode entregar a qualquer momento sua carta de demissão. Assim, a entidade tem controle insuficiente sobre os benefícios futuros esperados do empregado, deste modo não se recomenda reconhecê-lo como ativo. Entretanto, no futebol, o contrato garante um

tratamento contábil diferenciado, ao possibilitar o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação nas demonstrações financeiras.

A partir do momento que o capital intelectual começa a dividir o foco de atenção que era dado somente ao capital físico (bens corpóreos ou tangíveis), nota-se uma tentativa de medir e avaliar o capital intangível das empresas, marcas, patentes, fundo de comércio, *Goodwill* e capital intelectual. Neste momento, cabe aos profissionais de contabilidade determinar métricas que permitam a quantificação do conhecimento, o que se torna um desafio presente.

Nesta linha de raciocínio, Iudícibus (1993, p. 22) declara que, Num mundo econômico com freqüentes alterações de cenário, é importante entender bem o que é teoria, bem como vários enfoques e metodologias, a fim de os contadores poderem dar respostas ou interpretações satisfatórias para uma série de novos eventos e fenômenos que estão a desafiar nossa profissão.

Antunes (1999, p.3) afirma que “[...] o conhecimento é mais valioso do que os recursos naturais [...] por possuírem algo mais valioso do que os ativos físicos ou financeiros, ou seja, por possuírem capital intelectual.” Mais especificamente, no mundo dos esportes e, da mesma forma, pode-se fazer uma analogia ao talento do jogador em vez do conhecimento. Diante deste contexto, o grande desafio da contabilidade é mensurar os benefícios econômicos gerados pelo jogador de futebol, tendo em vista o potencial de exploração do clube em relação ao jogador.

2.3 O processo de mensuração do jogador de futebol

A partir do pressuposto de que os jogadores de futebol atendem aos conceitos de ativos e seu valor pode ser mesurado, então quais critérios poderiam ser utilizados para atribuir ou medir o valor deles? Segundo Michie e Verma (1999, p. 5), se os jogadores de futebol podem ser contabilizados nas demonstrações, então sugerem duas aproximações amplas para avaliar os empregados, na literatura: uma alternativa fundamentada na teoria dos métodos custo: custo histórico, custo de reposição, custo de oportunidade, e outra pelos métodos de valor de mercado: valor econômico dos recursos. No entanto, ressaltam que ambos os métodos possuem vantagens e limitações, e em ambos os critérios existe subjetividade. Portanto, estas avaliações sempre apresentam certo grau de subjetividade no processo de avaliação destes ativos. Porém, o tratamento contábil dado aos jogadores de futebol é menos complexo que o de outros empregados de uma empresa, pois existe um mercado de transferência ativo para jogadores de futebol que são negociados regularmente. Assim, os clubes de futebol podem contabilizar os seus jogadores adquiridos ao custo de aquisição que é a taxa de transferência paga pelo clube.

Esta atividade tem como base de sustentação dois pilares associados à compra e venda de atletas, existindo duas situações distintas que devem ser analisadas: a primeira, referente a atletas já formados pelos clubes que atuam como profissionais e já foram validados pelo mercado, e a segunda que se refere aos atletas em formação, ou seja, refere-se ao como lidar com jogadores que não são adquiridos, mas formados pelas categorias de base dos clubes. Atualmente, alguns clubes utilizam os custos e despesas gastas com os atletas, isto é, o problema com a utilização do método de custo histórico reside em identificar e contabilizar todos os custos relacionados para treinar e desenvolver tais jogadores. Mesmo com a identificação precisa dos custos de treinamento e desenvolvimento do atleta, estes não refletiram o verdadeiro valor do jogador.

O método de avaliação utilizado para jogadores de futebol formados pelas categorias de base dos clubes, segundo Michie e Verma (1999, p. 7), seria contabilizar tais jogadores ao valor de reposição, ou seja, equivale a contabilizar a quantia necessária para a substituição daquele jogador no mercado livre. Identificar o custo de reposição do jogador também envolve uma avaliação subjetiva, uma vez que o custo de reposição atual só pode ser determinado objetivamente quando o jogador é substituído de fato. Este método apresenta subjetividade, como qualquer outro método de avaliação de jogadores, mas, apesar disto, provê informações úteis. Independente do método escolhido para avaliar os jogadores, é necessário utilizar um sistema de estimação para determinar o

valor dos atletas, no entanto recomenda-se desenvolver o método de acordo com as características da indústria do futebol.

Michie e Verma (1999, p. 5) propõem duas alternativas como os sistemas mais apropriados e precisos para avaliar os jogadores dentro da indústria de futebol: cada clube faria a avaliação dos seus próprios jogadores, por meio de uma equipe ou comissão interna especialmente designada, como utilizado por clubes como o *Manchester United* no passado. Outra alternativa seria designar uma comissão independente de peritos para ajudar a estipular valores aos jogadores dos clubes ou só revisar estimações propostas pelos clubes de futebol para assegurar que elas sejam razoáveis. Esta metodologia já é empregada por clubes europeus, nos quais uma comissão de arbitragem fixa taxas de transferência para o jogador, quando os clubes não puderem chegar a acordo.

Seria possível estender o papel desta comissão de arbitragem para lidar com estimações de jogador em uma base regular.

Outro ponto que desperta polêmica refere-se à amortização dos jogadores de futebol, uma vez que são contabilizados. Quando um jogador de futebol é adquirido por um clube, existe um custo (taxa de transferência, multas rescisórias ou direito federativo); da mesma forma, quando se adquirem outros ativos fixos, o valor desse desembolso com o jogador poderia ser contabilizado ao seu custo para o clube, e amortizado sistematicamente em cima da sua vida econômica útil. Para que esta metodologia seja aplicada, deve-se calcular a vida econômica útil de cada jogador; através da estimativa não seria difícil determinar a vida econômica útil, assim como em outros ativos fixos. Portanto, pode-se amortizar o valor da taxa de transferência embasada na vida útil dos jogadores.

Devido às mudanças sobre a questão do passe, o jogador pode deixar o clube no vencimento do contrato, sem a obrigação de reembolso. Entretanto, se o jogador escolher renovar seu contrato, ele poderá ser reavaliado na hora da renovação e a reavaliação seria amortizada, então, sobre o novo período do contrato.

Os jogadores representam valores expressivos, e certos ativos humanos de clubes e entidades esportivas podem ser contabilizados e avaliados como ativos e divulgados nas demonstrações contábeis. Uma consequência direta da identificação desses ativos é a explicação parcial do porquê da existência de diferença entre o valor econômico do patrimônio líquido da instituição e seu respectivo valor contábil. No entanto, a não aceitação e classificação destes elementos, pela contabilidade financeira, de vários itens como componentes do ativo pode-se justificar, em virtude, principalmente, dos princípios do custo como base de valor e o da confrontação das despesas com as receitas, mais as convenções da objetividade e do conservadorismo.

Os ativos humanos são agentes das empresas, que representam uma parte significativa na geração de fluxos futuros de benefícios econômicos. Assim sendo, este trabalho procurou demonstrar como estes ativos podem influenciar a geração de riqueza para a entidade e contou com a realização de uma pesquisa que retratou os aspectos de mensuração de ativos humanos aplicados aos clubes desportivos brasileiros. O trabalho relatou ainda que o setor (segmento) movimenta um volume significativo em transações financeiras e requer estudos sobre avaliação econômica destes ativos.

Dessa forma, a pesquisa contábil deverá proporcionar uma simetria informacional ao usuário, na qual este seja capaz de proceder à devida avaliação sobre a realidade econômica e financeira da entidade (uma avaliação que espelhe o verdadeiro valor entidade), tornando possível inferir sobre as tendências futuras, aproximação de novos investidores, e maior desenvolvimento e administração dos recursos.

Os usuários desta subárea da contabilidade (contabilidade desportiva) podem ser representados por: sócios dos clubes que contribuem para o financiamento das contas e querem preservar a continuidade do clube; torcedores que colaboram com a renda dos jogos ou com a

compra de produtos; atletas e empresários que se interessam pela saúde financeira dos clubes; e investidores que aportam recursos.

2.4 O fim de um “impasse”

Há algum tempo, jogadores de futebol do mundo inteiro buscam o fim do passe, e os registros datam o caso Bosman como o precursor da extinção do passe. Entretanto, a situação do passe foi substituída, após o caso Bosman, por um contrato que mantém vinculado o jogador a um clube por um período de tempo. Este tipo de contrato utiliza-se de mecanismos como multas rescisórias, a fim de manter o jogador ligado ao clube. Deste modo, o jogador só pode mover-se para outro clube, sem taxa de transferência, após o fim do contrato, exceto em caso de reembolso.

No Brasil, este direito extinguiu-se com o advento da Lei Pelé nº 9.615 de 24.03.1998, com a qual a relação entre os jogadores de futebol alterou-se de forma substancial, surgindo, em seguida, a Medida Provisória 79 que trouxe uma nova regulamentação para o setor, extinguindo o passe, contudo a relação comercial fica regida por contratos de prestação de serviços, com cláusulas específicas de ressarcimento pelo rompimento.

Os atletas têm vínculos com os clubes por prazos determinados até 23 anos de idade, e o primeiro contrato do atleta como profissional tem duração de 2 anos. Decorrido este prazo contratual e na eventualidade de o clube formador não ter interesse na sua renovação, o atleta poderá vincular-se a qualquer outro clube sem impedimento, entretanto a primeira renovação tem um prazo estipulado de três meses a cinco anos (REZENDE et al. 2005).

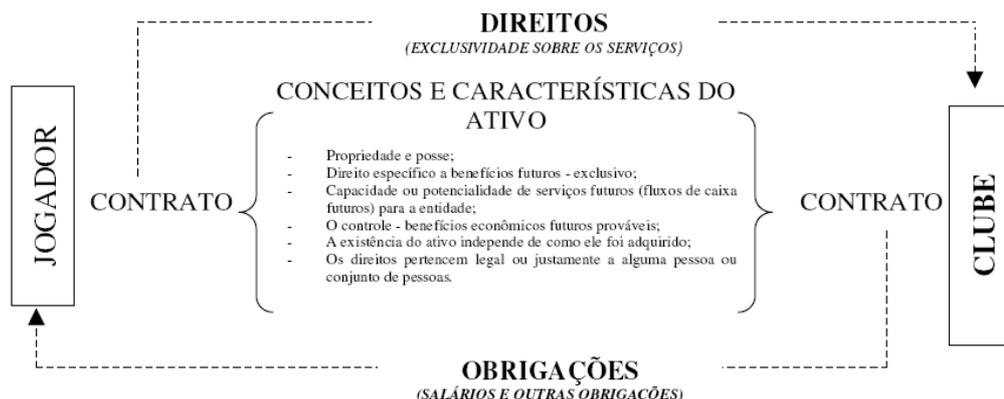


Figura 1- Relação contratual entre jogador e clube

O contrato torna-se um instrumento que cria direitos e obrigações entre o jogador e o clube. Anteriormente à Lei Pelé, existia o passe, o que garantia aos clubes direitos sobre os jogadores, permitindo aos clubes negociar este direito, no entanto observa-se que o fim do passe trouxe uma mudança apenas do passe para o contrato com multa rescisória.

Com objetivo criar uma nova postura à gestão dos clubes brasileiros, diversas alterações societárias (legislação) têm sido realizadas com objetivo forçar este segmento à adoção de uma gestão profissional e diminuir os níveis de corrupção no setor: Lei Zico 8.672/93, Lei Pelé 9.615/98, Resolução CFC 1.005/04 e a NBCT 10.13. Pois, a sociedade espera que este processo de gestão amadora, praticada pelos gestores dos clubes de futebol brasileiros, possa ser eliminado e o futebol obtenha o lugar destaque na sociedade, pelo que ele representa à cultura do povo brasileiro.

A Resolução CFC no 1.005/2004, do CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, trata dos aspectos contábeis específicos em entidades desportivas profissionais, em vigor desde 1º de janeiro de 2005, entre outras coisas, definiu que algumas peças das Demonstrações Contábeis devem segregar a atividade desportiva profissional das demais atividades. Em atendimento à Resolução CFC no 1.005/2004, os Clubes passaram a reconhecer tais gastos em conta do Ativo Imobilizado.

3. Materiais e métodos

Para verificar o nível de evidenciação dos clubes de futebol brasileiros, foram analisadas as demonstrações financeiras (informações disponíveis) publicadas, participantes das séries A, B e C do campeonato brasileiro, no período entre 2001 e 2007, conforme demonstrado na Tabela 1.

Tabela 1 – Relação dos clubes pesquisados

| Relação de Clubes Brasileiros | | | | | | | | |
|-------------------------------|------|------|------|------|------|------|------|-------|
| Períodos | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | Total |
| Números de Clubes por Ano | 2 | 11 | 5 | 9 | 10 | 17 | 16 | 70 |

As conclusões sobre o nível de evidenciação são limitadas em virtude do número de demonstrações financeiras publicadas. Portanto, as conclusões efetuadas restringem-se a amostra utilizada. Destaca-se que não foi efetuada uma análise da qualidade informacional das demonstrações. Levantou-se apenas o nível de *disclosure* efetuado pelos clubes. A coleta das demonstrações deu-se pela busca junto ao banco de dados da REVISTA / FIPECAFI. Além disso, buscou também junto aos sites dos respectivos clubes. Destaca-se que muitos clubes que compõem a elite do futebol brasileiro (série A) não disponibilizam aos seus associados, por meio de seus sites, informações contábeis e financeiras das atividades realizadas. Na análise dos dados utilizou-se o método de análise de conteúdo nas demonstrações financeiras; relatórios de administração e operacionais e notas explicativas, no tocante as transações com jogadores de futebol.

Tabela 2 – Relação de clubes analisados

| Ano | Clubes |
|-------------|---|
| 2006 a 2007 | Flamengo, Corinthians, Cruzeiro, São Paulo Internacional, Santos e Grêmio |
| 2000 a 2007 | Palmeiras |

4. Resultados da pesquisa

Ao analisar as transações vinculadas à negociação de atletas profissionais e os gastos com a formação de atletas amadores pelos clubes brasileiros, entre os períodos de 2001 a 2007, verificou-se que o tratamento contábil, tanto para as transações com jogadores amadores quanto profissionais (contratações), não apresenta homogeneidade, ou seja, os clubes (antes da mudança na legislação) utilizavam critérios variados, conforme Tabela 3. A partir de 2005, observa-se uma maior homogeneidade na evidenciação, em virtude da Resolução CFC 1.005/04, que dispõe que os gastos com amadores e profissionais devem ser registrados no ativo permanente imobilizado

Tabela 3 - Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação das Transações dos Clubes

| N. | Períodos | Categorias | Demonstrações Financeiras | | | |
|----|----------|--------------|---------------------------|--------|----------|--------------------|
| | | | Ativo | Custos | Despesas | Notas Explicativas |
| 2 | 2.001 | Amador | NE | NE | 50% | NE |
| | | Profissional | NE | NE | 50% | NE |
| 11 | 2.002 | Amador | 18% | 36% | 18% | 9% |
| | | Profissional | 36% | 27% | 18% | 18% |
| 5 | 2.003 | Amador | 20% | 20% | NE | 20% |
| | | Profissional | 40% | 40% | NE | 40% |
| 9 | 2.004 | Amador | 22% | 22% | 22% | 33% |
| | | Profissional | 22% | 44% | 22% | 56% |
| 10 | 2.005 | Amador | 40% | 40% | 10% | 50% |
| | | Profissional | 30% | 50% | 10% | 40% |
| 17 | 2.006 | Amador | 59% | 12% | 12% | 47% |
| | | Profissional | 47% | 24% | 12% | 53% |
| 16 | 2.007 | Amador | 69% | 13% | 13% | 63% |
| | | Profissional | 69% | 13% | 13% | 63% |
| 70 | Todos | Amador | 43% | 21% | 14% | 40% |
| | | Profissional | 43% | 29% | 14% | 46% |

No tocante, as transações operacionais com jogadores de futebol (amadores e profissionais), a pesquisa identificou como são e/ou foram reconhecidos: gastos com a formação de jogadores (despesas ou custos ou ativos); direitos federativos (ativos ou despesas) e aquisição (compra), venda, empréstimos e permutas de atletas (ativos ou despesas). Em relação métricas de mensuração: custos históricos (financeiros) ou valor de mercado.

4.1 Análise qualitativa do tratamento contábil das transações com jogadores de futebol

Resolução CFC no 1.005/2004, do CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, que trata dos aspectos contábeis específicos em entidades desportivas profissionais, em vigor desde 1º de janeiro de 2005, entre outras coisas, definiu que algumas peças das Demonstrações Contábeis devem segregar a atividade desportiva profissional das demais atividades. Para ilustrar o processo de tratamento contábil das transações com jogadores de futebol foram selecionados 8 clubes de futebol (NOTAS EXPLICATIVAS, 2007). O tratamento contábil realizado pelo Clube de Regatas FLAMENGO pode ser observado na Tabela 1.

Tabela 4 - Ativo Imobilizado - Flamengo

| Ativo Imobilizado - Flamengo | | | | |
|-------------------------------------|------------------------------|---------------------|-------------------|-------------------|
| Tratamento Contábil | 2007 | | | 2006 |
| Imobilizado | Custo corrigido e Reavaliado | Desp. Amortiz. Acum | Líquido | Líquido |
| Atletas Profissionais | 3.879.734 | 2.697.011 | 3.879.734 | 8.037.868 |
| Atletas Formados | 3.120.261 | 1.794.833 | 1.325.428 | - |
| Atletas em Formação | 9.331.440 | | 9.331.440 | 7.483.129 |
| Direitos econ. Adquiridos | 6.690.312 | | 6.690.312 | |
| Plantel Atletas | 23.021.747 | 4.491.844 | 14.536.602 | 15.520.997 |

O Tratamento contábil realizado pelo Clube de Regatas Flamengo, basicamente, aderente o que sugere a Resolução CFC n. 1.005/04. Em que os gastos com atletas profissionais e amadores estão registrados no intangível.

Para sociedade esportiva CORINTHIANS, os gastos com atletas profissionais e amadores estão registrados no Imobilizado como ativo intangível. Os gastos com atletas em formação são registrados na conta Imobilizado em Andamento. Antes de 2005 eram registrados como despesa. Após 2005 com a resolução CFC nº1005/04 passaram a ser registrados no imobilizado. Não houve nenhuma reavaliação.

Tabela 5 - Ativo Imobilizado - Corinthians

| Ativo Imobilizado - Corinthians | | | | |
|--|------------------|---------------------|----------------|--------------|
| Tratamento Contábil | 2007 | | | 2006 |
| Imobilizado | Custo Reavaliado | Desp. Amortiz. Acum | Líquido | Líquido |
| Atletas Profissionais | 15.180.000 | (7.754.000) | 7.426.000 | 2.659.000 |
| Imobilizado em andamento | | | 715.000 | 2.409 |

O Clube de futebol CRUZEIRO demonstrou que o custo de aquisição ou construção, deduzido da depreciação acumulada, atualizado monetariamente até 31/12/1995. Em que registrada, neste grupo, os direitos econômicos de atletas profissionais e em formação de propriedade do Clube, deduzidos de suas parcerias, com a realização para o resultado do exercício no momento de baixa pela venda ou término de contrato (NOTAS EXPLICATIVAS, 2007). Fazem parte do custo de formação de atletas: a) 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.); e b) Gastos diretamente relacionados com a formação do atleta com base mensal e regime de competência, por categoria (infantil, juvenil, juniores).

Tabela 6 - Ativo Imobilizado – Cruzeiro

| Ativo Imobilizado – Cruzeiro | | |
|-------------------------------------|-------------|-------------|
| Tratamento contábil | 2007 | 2006 |
| | | |

| | | |
|-----------------------------|-----------------|-----------------|
| Atletas Profissionais | 65.979.533,31 | 61.900.640,17 |
| Atletas Formação | 4.069.276,44 | 3.438.354,65 |
| (-) Depreciações Acumuladas | (16.238.501,91) | (14.361.909,91) |

No exercício de 2006, o Clube explica em notas explicativa que foi aplicado R\$ 4.720.904,90 para com a formação de 76 atletas federados, sendo 20 atletas profissionalizados no período e 21 atletas dispensados por não atenderem aos interesses do Clube. Em relação aos gastos com os atletas profissionalizados no valor de R\$ 2.658.887,19 foram transferidos para conta contábil “Atletas Profissionais”, e os gastos para com os atletas dispensados no montante de R\$ 1.625.881,37 foram baixados para o resultado do exercício (NOTAS EXPLICATIVAS, 2007). No exercício de 2005, o Clube aplicou R\$ 3.488.389,89 para com a formação de 47 atletas federados, sendo 09 atletas profissionalizados no período e 06 atletas dispensados por não atenderem aos interesses do Clube. Os gastos com os atletas profissionalizados no valor de R\$ 300.719,05 foram transferidos para conta contábil “Atletas Profissionais”, e os gastos para com os atletas dispensados no montante de R\$ 185.452,53 foram baixados para o resultado do exercício.

Em linhas gerais, o custo de formação de atletas: 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.); e Gastos diretamente relacionados com a formação do atleta com base mensal e regime de competência, por categoria (infantil, juvenil, juniores). Juniores (NOTAS EXPLICATIVAS, 2007).

No exercício de 2007, o Clube aplicou R\$ 5.699.530,57 para com a formação de 105 atletas federados, sendo 15 atletas profissionalizados no período e 28 atletas dispensados por não atenderem aos interesses do Clube. Os gastos com os atletas profissionalizados no valor de R\$2.891.940,39 foram transferidos para conta contábil “Atletas Profissionais”, e os gastos para com os atletas dispensados no montante de R\$ 2.176.668,39 foram baixados para o resultado do exercício (NOTAS EXPLICATIVAS, 2007). No tocante, ao tratamento contábil realizado pelos SANTOS FUTEBOL CLUBE, os gastos com Direitos de Exploração da Atividade Profissional do Atleta Profissional: Referem-se aos gastos com a contratação e renovação de Atletas Profissionais, amortizáveis, de acordo com o prazo contratual que o Atleta estiver à disposição do Clube. O prazo médio de realização desses gastos tem como base o número total de contratos vigentes e o prazo de término dos mesmos.

Tabela 7 - Ativo Imobilizado Santos

| Ativo Imobilizado – SANTOS | | | | |
|-----------------------------------|------------|------------|-------------|-------------|
| Tratamento contábil Imobilizado | 2.006 | 2005 | 2004 | 2003 |
| Atletas profissionais | 14.129.240 | 10.130.692 | - | |
| (-) Amortização acumulada | -6.964.872 | -3.632.142 | - | |
| Atletas em formação | 4.483.774 | 2.697.472 | - | |
| Total de Atletas | 11.648.142 | 9.196.022 | - | |
| Realizável a Longo Prazo | | | | |
| Direitos federativos e passes | | | 176.279.519 | 216.279.521 |

A partir de 31 de dezembro de 2001, o Clube procedeu à avaliação dos direitos federativos de seus atletas profissionais. Essa avaliação teve como base o valor da cláusula penal dos contratos com os atletas devidamente registrados na Confederação Brasileira de Futebol - CBF em cada exercício. Até a mudança da legislação esportiva, a qual extinguiu o passe dos atletas, o Clube registrava esses ativos pelo valor de custo de aquisição. Após a edição da Lei 9.615/98 e alterações posteriores, uma vez que o Clube não detém a propriedade do passe e sim os direitos federativos correspondentes, optou-se pelo registro desses valores com base na cláusula penal, calculada conforme determina a Legislação atual (Lei nº 10.672/2004). Com a Resolução nº 1005/04 do CFC, o Santos Futebol Clube decidiu pela amortização do saldo desta conta existente em 31/12/03. Desde

2004 já foram amortizados R\$ 120.000.000,00, com prazo inicialmente previsto de 5 anos, independente da vigência dos contratos dos atletas, optando também em não mais efetuar a avaliação deste ativo (NOTAS EXPLICATIVAS, 2006).

Em relação aos Direitos Federativos: A partir de 2001, o Clube avaliou e registrou contabilmente esses direitos, com base no valor da Cláusula Penal (artigo 28, parágrafo 3º da Lei nº 9.615, alterado pela Lei nº 10.672/03) de seus contratos (NOTAS EXPLICATIVAS, 2006). Desde 2004, o clube efetua amortização parcial do saldo desta conta, independente da vigência dos contratos dos atletas, optando, também, por não mais efetuar a avaliação deste ativo, atendendo o disposto na Legislação mencionada. Em relação aos Direito de Imagem: São Registrados os valores constantes nos contratos de cessão de direito de imagem com os atletas profissionais, que foram pagos antecipadamente ou a pagar, sendo amortizados de acordo com o prazo contratual (ativo) e pelos pagamentos efetuados (passivo) (NOTAS EXPLICATIVAS, 2006).

Os atletas são registrados em conformidade à Resolução CFC nº 1.005/04. Os atletas profissionais pelo custo de aquisição ou custo de formação, sendo amortizados de acordo com o prazo de vigência dos contratos. Os atletas em formação são registrados pelos custos incorridos, sendo avaliados pelas comissões técnicas de cada categoria para permanência ou exclusão dos quadros de formação (NOTAS EXPLICATIVAS, 2006).

No tocante aos custos operacionais, o **SANTOS FUTEBOL CLUBE**, que no exercício de 2006 foi um ano de investimentos para o Clube, uma vez que praticamente 35% das receitas de negociações de atletas de anos anteriores foram investidos em contratação de atletas profissionais e nas categorias de base, justificando as variações com gastos de pessoal, empréstimos, publicidade (direito de imagem e de arena) e amortização de atletas, conforme descrito na tabela abaixo.

Tabela 8 Gastos com esportes e promoções

| Gastos | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 |
|--------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Gastos com pessoa | 8.598,00 | 11.405,00 | 12.501,00 | 9.951,00 | 11.595,00 |
| Encargos e benefícios sociais | 2.030,00 | 2.721,00 | 3.552,00 | 4.206,00 | 4.768,00 |
| Passes/Comissões e empréstimos | 452,00 | 545,00 | 651,00 | 587,00 | 5.783,00 |
| Gastos com jogos/bonificações | 4.426,00 | 5.675,00 | 9.298,00 | 5.977,00 | 5.789,00 |
| Direito de Imagem e de Arena | 4.753,00 | 7.571,00 | 15.236,00 | 17.582,00 | 27.727,00 |
| Amortização de atletas | - | - | - | 4.076,00 | 10.212,00 |
| Gastos Gerais | 3.640,00 | 3.646,00 | 5.670,00 | 10.287,00 | 9.194,00 |
| Total de gastos com esportes | 23.899,00 | 31.563,00 | 46.908,00 | 52.666,00 | 75.068,00 |

Fonte: NOTAS EXPLICATIVAS, 2007.

O **CLUBE SÃO PAULO FUTEBOL** realiza o tratamento de acordo com a Resolução CFC no 1.005/2004. O Clube passou a reconhecer tais gastos em conta do Ativo Imobilizado.

Tabela 9 - Ativo Imobilizado São Paulo

| Ativo Imobilizado | | | | |
|-----------------------------------|------------------------------|---------------------|---------|---------|
| Tratamento Contábil | 2007 | | | 2006 |
| | Custo corrigido e Reavaliado | Desp. Amortiz. Acum | Líquido | Líquido |
| Imobilizado | | | | |
| Atletas em formação | 11.735 | | 11.735 | 8.288 |
| Atletas Formados | 8.730 | (5.192) | 3.538 | 2.807 |
| Contrato de atletas profissionais | 56.182 | (33.339) | 22.843 | 14.683 |
| Plantel Atletas | 76.647 | (38.531) | 38.116 | 25.778 |

No tocante aos Atletas profissionais- O saldo de R\$ 22.843, apresentado em 31/12/2007, representa o valor líquido referente ao custo de contratação de 18 atletas. O prazo médio de amortização é de 24 meses. Em relação aos Custo de atletas em formação e formados- Em 2007, os gastos relacionados à formação de atletas somaram R\$ 9.236 mil (R\$ 7.505 mil em 2006), e foram ativados em conta específica “Custo de Atletas em Formação” (NOTAS EXPLICATIVAS, 2007).

O clube explica que em decorrência da dispensa de 56 atletas (36 em 2006), foi registrado como despesa do exercício o valor de R\$ 2.734 mil (R\$ 1.898 em 2006) correspondente a baixa dos seus respectivos custos de formação. Foram profissionalizados 26 atletas (27 em 2006), e foi transferido o valor de R\$ 3.055 mil (R\$ 3.002 mil em 2006) da conta “Custo de Atletas em Formação” para a conta “Custo de Atletas Formados” (Ativo Imobilizado). Permaneciam em 31 de dezembro de 2007, 128 atletas (121 em 2006) no plantel das categorias de base. É de 26 meses o prazo médio de amortização dos contratos dos atletas profissionalizados (NOTAS EXPLICATIVAS, 2007).

No **CLUBE DE FUTEBOL INTERNACIONAL** o tratamento é similar aos demais clubes analisados.

Tabela 10: Ativo Imobilizado – Internacional

| Ativo Imobilizado - Internacional | | | | |
|-----------------------------------|------------------|-----------------------------|------------|------------|
| Tratamento Contábil | 2007 | | | 2006 |
| Imobilizado | Custo Reavaliado | Desp. Amortização Acumulado | Líquido | Líquido |
| Atletas em formação | 4.345.710 | | 4.345.710 | 3.909.148 |
| Atletas Formados | 39.423.865 | (13.741.495) | 25.682.370 | 17.554.563 |
| Total | 43.769.575 | (13.741.495) | 30.028.080 | 21.463.711 |

A condição tratada pelo Clube é considerada como "Direito Federativo". As aquisições de jogadores é apresentado os gastos com novos contratos, gastos com empresários e desse total são separados os gastos com cada parte relacionada como os clubes e o atleta. Nos gastos com atletas formados é tratado da seguinte forma. São ajustados principalmente os contratos de acordo com as variações cambiais. Esses contratos podem durar de 4 meses a 60 meses (NOTAS EXPLICATIVAS, 2007).

O **CLUBE GRÊMIO FUTEBOL** realiza o tratamento de acordo com a Resolução CFC no 1.005/2004, o Clube passou a reconhecer tais gastos em conta do Ativo Imobilizado.

Tabela 11: Ativo Imobilizado - Grêmio

| Ativo Imobilizado - Grêmio | | | | |
|----------------------------|------------------|-----------------------------|-----------|-----------|
| Tratamento Contábil | 2007 | | | 2006 |
| Imobilizado | Custo Reavaliado | Desp. Amortização Acumulada | Líquido | Líquido |
| Atletas em formação | 2.525.000 | (460.000) | 2.065.000 | 734.000 |
| Atletas Formados | 6.200.000 | (59.000) | 6.141.000 | 7.536.000 |
| Total | 8.725.000 | (519.000) | 8.206.000 | 8.270.000 |

O valor levado a resultado em 2007 foi de R\$ 2.564 mil, em 2006 R\$ 3.347 mil. Em 2006, por força de interpretação de conceito de atleta em formação o gasto de formação dos atletas juniores foi transferido para “Atletas profissionais”. No exercício de 2007 retoma-se o registro da formação para todos os atletas que permanecem sendo formados nas Categorias de Base, independente de já possuírem contrato de profissional ou não (NOTAS EXPLICATIVAS, 2007).

O Conselho Federal de Contabilidade exarou em 2005, através da Resolução CFC nº 1.005/04 a NBCT - 10.13 - *Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais*. Tal dispositivo, no item 10.13.2.3 diz que os gastos diretamente relacionados com a formação de atletas devem ser registrados no ativo imobilizado, em conta específica de “Formação de Atletas”, e que quando da profissionalização do atleta, o saldo daquela conta deve ser transferido para conta de ativo imobilizado específica, “Atletas Profissionais”, e a partir daí ter seu saldo amortizado de acordo com a vigência do contrato de trabalho. A Entidade entende que atleta em formação é todo aquele que está sob orientação, nas categorias de base do Clube e que atleta profissional é todo aquele que presta serviço a categoria profissional, devidamente inscrito e

registrado na CBF, e apto a disputar as competições oficiais pela Entidade (NOTAS EXPLICATIVAS, 2007).

Somente nos últimos três exercícios a Entidade alcançou o montante de R\$ 78,2 milhões de reais (R\$ 52,8 milhões em 2007, R\$ 8,5 milhões em 2006 e R\$ 16,9 milhões em 2005) com receitas de venda/empréstimo ou ressarcimento pela formação e projeção de atletas através do “Mecanismo de Solidariedade FIFA”. No mesmo período o investimento em “Formação de atletas” foi de R\$ 19 milhões (R\$ 7,6 em 2007, R\$ 6,8 em 2006 e R\$ 4,6 em 2005), tendo como resultado destes investimentos um saldo positivo da ordem de R\$ 59,2 milhões de reais, o que justifica plenamente o investimento e solidifica a vocação da Entidade como tradicional formadora de atletas de ponta. Para os Atletas Profissionais o Clube procedeu aos registros dos gastos com a contratação de atletas profissionais ou profissionalizados oriundos das categorias de base, estando todos os contratos em vigor no final deste exercício, representados pelo saldo correspondente. Para os Atletas em Formação são representados pelos seus custos incorridos na formação de atletas das categorias de base, havendo avaliação permanente das comissões técnicas respectivas do potencial de cada atleta para continuidade ou dispensa (NOTAS EXPLICATIVAS, 2007).

Dentre os clubes analisados a **SOCIEDADE ESPORTIVA PALMEIRAS** é o clube que mais evidencia informações sobre o tratamento dos Gastos com Formação de Atletas e Atletas Profissionais Formados. Por exemplo, até o exercício de 2004, o Clube vinha realizando o reconhecendo de todos os gastos diretamente relacionados com a formação do Atleta Profissional, em conta de Resultado do exercício, “Departamento de Futebol Amador”. Com o advento da Resolução CFC no 1.005/2004, o Clube passou a reconhecer tais gastos em conta do Ativo Imobilizado. A movimentação das contas envolvendo os gastos com formação de Atleta e de Atleta Profissional formado no exercício de 2007 está demonstrada na tabela abaixo:

Tabela 12: Fluxo temporal do Tratamento contábil

| Fluxo temporal do Tratamento contábil | | | |
|--|--------------------|------------------|------------------|
| Descrição | Em formação | Formado | Total |
| (=) Saldo de Gastos em 31/12/2005 | 2.065.881 | 21.950 | 2.087.831 |
| (+) Gastos com Formação de Atletas | 2.232.487 | | 2.232.487 |
| (-) Baixa do Exercício | (1.117.689) | | - (1.117.689) |
| (-) Transferência para Atleta Formado | (601.039) | 601.039 | |
| (-) Amortização | | (195.219) | (195.219) |
| (-) Baixa por Avaliação (a) | (739.610) | | (739.610) |
| (=) Saldo de Gastos em 31/12/2006 | 1.840.030 | 427.770 | 2.267.800 |
| (+) Gastos com Formação de Atletas | 2.124.391 | | 2.124.391 |
| (-) Baixa do Exercício | (827.561) | (43.231) | (870.793) |
| (-) Transferência p/Atleta Formado | (1.084.780) | 1.084.780 | |
| (-) Amortização | | (443.679) | (443.679) |
| (-) Baixa por Avaliação (a) | (141.247) | | (141.247) |
| (=) Saldo de Gastos em 31/12/2007 | 1.910.833 | 1.025.638 | 2.936.472 |

O clube apresenta nota (a) que explica que a corresponde a baixa proveniente da avaliação da recuperabilidade econômico-financeira, do valor líquido contábil dos gastos com formação de Atletas, baseada nas probabilidades de dispensa dos Atletas em formação, no 1º semestre de 2008, conforme posição do Departamento de Futebol Amador. E os Gastos com Direitos de Exploração da Atividade Profissional do Atleta Profissional: Referem-se aos gastos com a contratação e renovação de Atletas Profissionais, amortizáveis, de acordo com o prazo contratual que o Atleta estiver à disposição do Clube. Além de evidenciar o tratamento contábil dos gastos com jogadores amadores o clube evidencia o prazo médio de realização desses gastos tem como base o número total de contratos vigentes e o prazo de término dos mesmos (NOTAS EXPLICATIVAS, 2007).

Tabela 13: Ativo Imobilizado Palmeiras

| Descrição | 2007 | 2006 |
|---|-------------------|-------------------|
| Saldo Anterior | 16.198.256 | 10.175.741 |
| (+) Gastos com Contratação e Renovação | 8.287.909 | 15.268.174 |

| | | |
|--|------------------|-------------------|
| (-) Gastos Baixados pela liberação do Atleta | (948.302) | (7.175) |
| (-) Amortizações | (13.900.045) | (9.238.484) |
| Saldo Atual | 9.637.818 | 16.198.256 |
| Prazo Médio de Amortização (Em meses) | 21 meses | 26 meses |

Não foi constituída qualquer Provisão para Perdas, total ou parcial, dos gastos com contratação e renovação de Atletas Profissionais.

Tabela 14: Tratamento Contábil entre 2001 a 2007

| Tratamento contábil entre 2001 a 2007 | | | | | | | | |
|---|-----------|------------|------------|-----------|-----------|------------|------------|-----------|
| Imobilizado | 2007 | 2006 | 2005 | 2004 | 2003 | 2002 | 2001 | 2000 |
| - Gastos com Formação de Atletas | 1.910.833 | 1.840.030 | 2.065.881 | - | | | | |
| - Gastos com Atletas Profissionais Formados | 1.025.638 | 427.770 | 21.950 | - | | | | |
| - Gastos de Direitos de Exploração da Atividade Profissional do Atleta Profissional | 9.637.818 | 16.198.256 | 10.175.741 | 6.025.195 | | | | |
| Gastos com Contratação de Atletas Profissionais (b) | | | | | 9.513.542 | 15.828.644 | | |
| Diferido | | | | | | | | |
| Direitos Federativos “Passes” a Amortizar | | | | | | 15.728.604 | 21.386.163 | 9.953.231 |
| Direitos Federativos (“Passes”) de Terceiros obtidos por cessão/empréstimo, a Amortizar | | | | | | 52.858 | 250.800 | |
| | | | | | | | | |

Fonte: (NOTAS EXPLICATIVAS, 2007, 2006, 2005, 2004, 2003, 2002, 2001, 2000).

Nas demonstrações da Sociedade esportiva Palmeiras é possível observar o nível de evolução no tratamento das transações contábeis com jogadores de futebol amadores e profissionais.

5 Considerações Finais

O futebol pode ser visto como um negócio que se situa entre a competição e a cooperação entre os times. Assim, essas duas características do negócio deram origem a dois tipos de mercado nos quais atualmente o futebol opera: o mercado de jogadores e o de torcedores. No que diz respeito ao processo de contabilização de jogadores, foram investigados 35 clubes com uma análise qualitativa de oito clubes.

Constatou que, anteriormente, a Resolução do CFC, o tratamento contábil para as transações com jogadores de futebol era bem variado entre os clubes brasileiros. Por exemplo, para os Atletas Profissionais, o tratamento contábil variava desde contabilizações no ativo realizável de longo prazo, imobilizado e diferido (referente aos gastos com a contratação de atletas profissionais ou profissionalizados oriundos das categorias de base). Para os Atletas em Formação, a contabilização era realizada pelos custos incorridos na formação de atletas das categorias de base, desde a contabilização como despesa no resultado do exercício.

Dentre os clubes analisados a Sociedade Esportiva Palmeiras é o clube que mais evidencia informações sobre o tratamento dos Gastos com Formação de Atletas e Atletas Profissionais Formados. Atualmente, a maioria dos clubes vem contabilizando as transações com atletas (amadores e profissionais) de acordo com a Resolução CFC no 1.005/2004, o Clube passou a reconhecer tais gastos em conta do Ativo Imobilizado, na sub classificação Atletas em formação e Atletas Formados, sendo que esses valores passavam por reavaliação até 2007. No entanto, nenhum clube menciona sobre os efeitos ocorridos que as mudanças das práticas contabilidade pela Lei 11.638/07.

Este trabalho oferece alguns *insights* que pode auxiliar os gestores no planejamento, na avaliação da gestão contábil de jogadores de futebol. Torna-se imprescindível também a realização de estudos sobre o impacto das contabilizações realizadas sobre os resultados clubes, assim, contribuir ao desenvolvimento das relações financeiras, econômicas e sociais do clube. Notou-se ainda que as constatações demonstradas pelos casos analisados foram importantes ao entendimento do processo de contabilização realizada nos anos. Como um dos propósitos desta pesquisa foi

entender como os clubes vêm contabilizando as transações relacionadas com jogadores de futebol, tendo vista a carência de trabalhos científicos sobre o tema, os resultados obtidos devem ser analisados do ponto de vista de sua importância e de seus limites. Desta forma, a contribuição maior da pesquisa foi oferecer um entendimento, mesmo que de forma incipiente, sobre o processo de contabilização.

Esta pesquisa aponta algumas vertentes para novos estudos, tais como: (i) investigar os mesmos pressupostos verificados nestes numa amostra maior de clubes; (ii) Qual a importância ou / e influência da governança nas decisões contratuais; (iii) Qual a viabilidade econômica e social da formação de atletas, dentre outras ?

Referências

- ANTUNES, M. T. P. **Contribuição ao entendimento e mensuração do capital intelectual**. São Paulo, 1999. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- GALEANO, Eduardo. **O Futebol**. 1995. Disponível em:
<http://www.contrapie.com/vercronicas.asp?id_cronica=476>. Acesso em 2004.
- IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- LEONCINI, M. P. **Entendendo o negócio Futebol: um estudo sobre a transformação do modelo de gestão estratégica nos clubes de futebol**. São Paulo, 2001. Tese (Doutorado) – Engenharia de Produção. EPRO.
- MICHIE, J.; VERNA WALSH, A. *Ownership and governance options for footballers clubs. Paper for Conference on The Corporate Governance of Professional Football*. London: Birkbeck College, February 3rd, 1999.
- REZENDE, A. J. **Estudo sobre as decisões identificadas na gestão de contratos de jogadores de futebol: o caso do clube atlético paranaense**. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado) – Controladoria e Contabilidade. USP.
- REZENDE, A. J. ; Pereira, C. A. ; DALMACIO, F. Z. . **A Gestão de Contratos de Jogadores de Futebol: uma Análise das Decisões Identificadas no Caso do Clube Brasileiro Atlético Paranaense**. In: CLADEA, 2005, Santiago, Chile. CLADEA Asamblea Anual 2005, 2005.
- REZENDE, A. J.; PEREIRA, C. A. A mensuração de atletas nas demonstrações dos clubes. EPAC - Encontro de Pesquisa em Administração e Contabilidade. **Anais**, São Paulo, 2003a.
- _____. Uma análise quantitativa sobre a performance esportiva e operacional dos clubes brasileiros. EPAC - Encontro de Pesquisa em Administração e Contabilidade. **Anais**, São Paulo, 2003b.
- SANTOS, M. L. V. V. **A evolução da gestão no futebol brasileiro**. São Paulo, 2002. Dissertação (Mestrado em Administração). Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas.
- SZUSTER, A. P. **Contribuição para aprimoramento da informação contábil dos clubes desportivos brasileiros**. IOB – Temática contábil, n. 7, ano XXXV, 1ª semana, novembro, 2001.
- TAYLOR, R. **As dimensões sociais do relacionamento comercial entre os clubes de futebol e suas comunidades**. In: I Congresso Internacional EAESP de Gestão de Esportes. Anais, São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, 1998.