



**CENTRO UNIVERSITÁRIO FAMETRO
CIENCIAS CONTÁBEIS**

**ELOI MOREIRA FILHO
PATRÍCIA DA SILVA OLIVEIRA**

**A APLICAÇÃO DA NBC ITG 2003 (R1) NOS CLUBES DA PRIMEIRA DIVISÃO DO
FUTEBOL BRASILEIRO NO ANO DE 2019**

**FORTALEZA
2020**

ELOI MOREIRA FILHO
PATRÍCIA DA SILVA OLIVEIRA

A APLICAÇÃO DA NBC ITG 2003 (R1) NOS CLUBES DA PRIMEIRA DIVISÃO DO
FUTEBOL BRASILEIRO NO ANO DE 2019

Artigo TCC apresentado ao curso de Bacharel em Contabilidade do Centro Universitário Fametro – UNIFAMETRO – como requisito para a obtenção do grau de bacharel, sob a orientação do prof. José Maria Alexandre.

FORTALEZA

2020

ELOI MOREIRA FILHO
PATRÍCIA DA SILVA OLIVEIRA

A APLICAÇÃO DA NBC ITG 2003 (R1) NOS CLUBES DA PRIMEIRA DIVISÃO DO
FUTEBOL BRASILEIRO NO ANO DE 2019

Artigo TCC apresentado no dia 10 de dezembro de 2020 como requisito para a graduação em Ciências Contábeis do Centro Universitário Fametro – UNIFAMETRO – tendo sido aprovado pela banca examinadora composta pelos professores abaixo:

BANCA EXAMINADORA

Prof. José Maria Alexandre
Orientador – Centro Universitário Fametro

Prof.^a. Anderson Alan Costa Silva
Membro – Centro Universitário Fametro

Prof. Allan Holanda
Membro – Centro Universitário Fametro

Ao professor JOSE MARIA, que com sua dedicação e cuidado de mestre, orientou-nos na produção deste trabalho.

A APLICAÇÃO DA NBC ITG 2003 (R1) NOS CLUBES DA PRIMEIRA DIVISÃO DO FUTEBOL BRASILEIRO NO ANO DE 2019

Eloi Moreira Filho
Patrícia da Silva Oliveira

RESUMO

Este trabalho tem como propósito analisar se os grandes clubes do futebol brasileiro, classificados na primeira divisão do ano de 2019, estão aplicando os tratamentos contábeis de acordo com as normas da NBC ITG 2003 (R1). Utilizou-se na pesquisa a NBC ITG 2003 (R1), a Lei nº 9.615, conhecida como Lei Pelé e a Lei nº. 13.155/15, como base de aderência às normas contábeis, de acordo com a legislação. A análise é composta por 20 clubes do futebol brasileiro, realizando-se interpretações, análise e comparação dos dados coletados. Metodologicamente, a pesquisa tem classificação descritiva, exploratória e bibliográfica, com abordagem qualitativa, buscando-se interpretar e explicar o tema explorado. Ressalta-se nos resultados que existe ainda uma deficiência na transparência de divulgações nas demonstrações contábeis. Mesmo a norma NBC ITG 2003 (R1) sendo obrigatória, ainda tem alguns clubes da primeira divisão nacional que não respeitam as regras dos demonstrativos contábeis exigidos em Lei. Entretanto, a grande maioria dos clubes estão em conformidade com a legislação.

Palavras-chave: NBC ITG 2003 (R1), transparência, futebol brasileiro.

1. INTRODUÇÃO

O futebol é um esporte popular considerado paixão mundial, capaz de unir todos os públicos, desenvolvendo igualdade de gêneros, além de um esporte voltado ao lazer, caracteriza-se como um mercado muito lucrativo, movimentando transações bancárias surreais em comparação aos salários médios do país.

O futebol é um mercado que movimenta milhões, tanto no Brasil quanto em outros grandes mercados, por meio de clubes, atletas, reguladores, torcedores e patrocinadores, tendo forte influência na economia e na sociedade.

A BDO RCS (2015), empresa de auditores independentes, faz um estudo anual sobre o valor comercial das marcas dos clubes de futebol do Brasil. Ela realizou um estudo ressaltando o endividamento dos 24 principais clubes esportivos, constatando que ocorreu elevação de 98% (R\$ 2,8 bilhões) nos anos de 2009 a 2013.

O ITG 2003 (R1) é composto por 17 itens, segregados em cinco seções: (1) objetivo; (2) âmbito; (3) registros contábeis; (4) controle de gastos com treinamento de atletas; e (5) demonstrações financeiras.

Entre outros pontos, o ITG 2003 (R1) estabelece a obrigação de manter registros contábeis relativos à atividade esportiva profissional segregada de outras contas do patrimônio líquido e do resultado, como receitas, custos e despesas. Já que os clubes obtêm recursos de várias fontes: (1) venda de camisetas e produtos; (2) bilhetes de jogo; (3) associação de torcedores; (4) patrocínio; (5) contratos de transmissão de jogos.

A contabilidade nas entidades esportivas se faz necessária para o bom desenvolvimento dos clubes de futebol, tendo em vista que são caracterizadas como empresas, gerando empregos, receitas, despesas, prestando serviços e possuindo fornecedores. No entanto, é regida uma lei para normatizar suas aplicações corretamente nas demonstrações das entidades desportivas.

Diante disso, tem-se como questão de pesquisa: As demonstrações contábeis dos clubes da primeira divisão do futebol brasileiro estão em conformidade com a ITG 2003 (R1)?

Esta pesquisa tem como objetivo geral analisar a aderência do tratamento contábil nos clubes de futebol da primeira divisão, de acordo com a norma da ITG 2003 (R1) no ano de 2019.

Pretende-se explorar os seguintes objetivos específicos: (I) Identificar se os clubes de futebol da primeira divisão disponibilizaram as demonstrações contábeis; (II) Analisar se as informações divulgadas dos relatórios contábeis estão de acordo com a norma ITG 2003 (R1); (III) Verificar como os clubes evidenciam o valor dos atletas nas demonstrações contábeis e o mesmo está aderente à ITG 2003 (R1).

O trabalho tem como justificativa a pouca exploração de estudos realizados aos clubes de futebol brasileiros, para relevância nas informações contábeis corretas e transparentes. Dimensionando através deste artigo as práticas e evidências nas demonstrações contábeis dos clubes esportivos da primeira divisão com a adequação da ITG 2003 (R1).

A pesquisa tem a metodologia classificada como descritiva, exploratória e

bibliográfica, onde foi realizado a interpretação dos dados coletados pelos clubes de futebol. Abordagem da pesquisa tem caráter qualitativo, onde busca compreender e explicar o tema explorado.

Os resultados mostram que embora a maioria dos clubes estejam em conformidade com a lei, considerando apenas os clubes da primeira divisão, não existe um padrão nas práticas contábeis exigidas pela a ITG 2003 (R1), existe uma deficiência de transparência, pois não são divulgados por todos os clubes, ressaltando a obrigação da adequação das normas a ITG 2003 (R1).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Normas Contábeis em Clubes Profissionais de Futebol

O futebol tem uma eficiência que é cada vez mais importante para os clubes, existindo uma relação direta entre o sucesso dos clubes em campo e sua riqueza financeira de longo prazo.

Diante desta questão, a União das Associações Europeias de Futebol (UEFA) tem estabelecido a regulamentação e eficiência dos gastos (Fair Play Financeiro) com o objetivo de almejar o sucesso organizacional dos clubes de futebol europeus.

Globalmente, a “Integridade Financeira” é a principal questão a ser regulamentada nos clubes de futebol pela *Fédération Internationale de Football Association* (FIFA) e está dividida em cinco pilares: (1) Transparência e literacia financeira; (2) Sustentabilidade financeira; (3) Responsabilidade fiscal; (4) Financeiro e concentração; (5) Responsabilidade social e reputação moral (NASCIMENTO *et al*, 2015).

A transparência de divulgações das demonstrações contábeis em relação aos clubes esportivos deu início à Lei nº 9.615, criada em 24 de março de 1998, conhecida como “Lei Pelé”, que rege as condições adequadas para os jogadores com exigências às entidades esportivas aproximando as sociedades empresariais e divulgando suas demonstrações financeiras com mais clareza.

Antes da Lei Pelé, a “Lei Zico” já tinha a finalidade de adaptar o sistema

futebolístico, com a proposta de transformação de clubes desportivos em empresa. Entretanto, antes da Lei Pelé entrar em vigor, os atletas profissionais pertenciam a clubes que não recebiam seus devidos direitos e eram explorados pelos clubes esportivos.

A nova lei deliberou o “passe” dos atletas, retirando dos clubes para os empresários. Segundo (AMADO, 2002) as palavras utilizadas para os clubes, que se “trata de uma profissão de reputação algo duvidosa: práticas especulativas, falta de transparência e de escrúpulos, parasitismo, comportamentos atentatórios a ética desportiva, dinheiro fácil”.

Os clubes desportivos não levam vantagem com o contrato dos jogadores devidamente cumpridos, portanto, motivam a quebra contratual dos atletas, interferindo, se possível, nos resultados financeiros com intenção de encobrir fraudes (FILHO, 2007).

Diante disso, com a objetivo de aumentar a transparência nas demonstrações financeiras, a NBC ITG 2003 R1 entra em vigor, instituída nas normas de entidades desportivas, em especial, clubes de futebol, com o objetivo de adequar as normas contábeis, de acordo com a legislação, em suas respectivas particularidades contábeis.

Atendendo a claras questões relacionadas às práticas de governança e gestão dos clubes brasileiros, a Lei nº. 13.155/15 visa a melhorias na gestão e na responsabilidade fiscal do futebol brasileiro, estabelecendo uma tentativa de mudança de paradigma na busca por melhores condições para os clubes brasileiros.

Criou, também, o Programa de Modernização da Gestão e Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro e estabeleceu premissas que os clubes deveriam seguir para evitar uma gestão irresponsável dessas entidades.

Há um esforço para dar um novo olhar ao arcabouço jurídico brasileiro, o que poderá apresentar novos avanços no principal esporte nacional, principalmente, no que se refere aos clubes de futebol (NASCIMENTO *et al*, 2015).

Entre suas prerrogativas, a Lei 13155/15 propõe

“V - redução do déficit [...]”

[...]

“IX - as demonstrações financeiras devem demonstrar que o custo da folha de pagamento e dos direitos de imagem do atleta no futebol profissional não ultrapassa 80% do bruto anual receitas das atividades de futebol profissional”.

Assim, pode-se observar que o marco regulatório converge para a preocupação em estabelecer um nível de “eficiência” aceitável para os clubes de futebol do país.

A estabilidade financeira é a chave para o sucesso no longo prazo, principalmente se houver uma relação de eficiência entre os recursos e os produtos gerados, como receitas e placares esportivos.

Essa variável dependente de “resultados esportivos” e é causada pela falta de estabilidade financeira da instituição, por exemplo: gestão sem utilizar o conceito de eficiência no controle de despesas. Nessa perspectiva, os times de futebol não planejam estrategicamente o “desempenho financeiro” dos dois lados e maximizam as conquistas esportivas, explorando os resultados esportivos como peça principal, ao invés de gerar valor (NASCIMENTO *et al*, 2015).

Os jogadores de futebol são recrutados, da mesma forma que os funcionários da empresa também o são. Eles contribuem como ativos geradores de receita. Em uma empresa de manufatura, os salários dos funcionários são cobrados como despesas para comparar com as receitas na demonstração do resultado. Porém, o valor dos funcionários não é visto como “ativo” no balanço patrimonial (NASCIMENTO, *et al*, 2015).

No mundo contábil, “direitos” são considerados ativos intangíveis. O jogador de futebol é contratado por um período de tempo. Os benefícios usufruídos pelo clube são limitados a tal período. Assim, os jogadores de futebol têm vida útil limitada.

O ativo intangível inclui os direitos de transferência dos jogadores e os custos incorridos para adquirir esses direitos, que são mensurados ao custo de aquisição e amortizados linearmente pelo prazo do contrato de cada jogador. O ativo é inicialmente reconhecido na data em que o contrato de aquisição entra em vigor (NASCIMENTO *et al*, 2015).

Após o reconhecimento inicial, esse ativo é subsequentemente mensurado ao custo, deduzindo-se de qualquer amortização acumulada e perda por redução ao valor recuperável. O custo dos serviços de intermediação incorridos na aquisição de jogadores é reconhecido como um aumento no custo de aquisição e amortizado pelo método linear, ao longo da vida do contrato do jogador.

No final de cada período de relatório, o valor dos jogadores é avaliado para verificar qualquer indicação de redução ao valor recuperável. Caso haja uma evidência objetiva e clara de que o valor recuperável está antes da data de emissão das demonstrações financeiras, a perda por redução ao valor recuperável é reconhecida.

O clube costuma realizar análises, de forma individual e coletiva, do valor do potencial dos seus jogadores para identificar se existem indícios de que o valor dos jogadores está ou não prejudicado.

Os jogadores não são mais reconhecidos como um ativo na data da alienação, transferência, cancelamento do contrato ou expiração dos direitos contratuais sobre os jogadores. O clube reconhecerá ganhos ou perdas até que o contrato de venda ou transferência seja assinado ou até que o contrato expire, reconhecendo as taxas de transferência como receita (NASCIMENTO *et al*, 2015).

Sobre as receitas, o ITG 2003 afirma que: (1) as receitas de bilhetes de jogo (parte da entidade), direitos de transmissão e imagem, patrocínio, publicidade, luva e outros itens semelhantes devem ser contabilizados em contas específicas de acordo com o princípio de competência; (2) quando recebidos antecipadamente, os recebimentos de bilhetes de jogo (parte destinada à entidade), direitos de transmissão e imagem, patrocínio, publicidade, luva e outros itens semelhantes devem ser registrados no passivo; e (3) a receita obtida pela entidade pela cessão definitiva dos direitos profissionais aos atletas deve ser registrada em conta específica como receita do período.

O ITG 2003 também exige que a entidade esportiva profissional elabore o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado, a Demonstração do Lucro Integral, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas.

Verifica-se, também, que a norma determina que as entidades esportivas profissionais observem como deve ser o controle dos gastos com o treinamento dos atletas. Pela norma, os valores gastos, diretamente relacionados ao treinamento dos atletas, devem ser registrados como intangível ou despesa.

Este registro deve estar amparado, no mínimo, pelos seguintes controles: (a) composição das despesas diretamente relacionadas ao treinamento do atleta em base mensal e regime de competência por tipo (moradia, alimentação, transporte,

educação, comissão técnica, etc.), além disso, essas despesas devem ser apropriadas mensalmente e por competência e categoria (crianças, jovens, juniores); e (b) deve ser apresentada uma demonstração mensal de apropriação das despesas para receitas e ativos intangíveis.

2.2 Tratamento Contábil

Uma das funções da contabilidade é fornecer aos seus usuários informações para que possam tomar as melhores decisões possíveis e condizentes com seus objetivos. Portanto, a informação deve ser confiável, clara e oportuna, caso contrário, os usuários da informação podem interpretar os fatos de uma forma que não condiga com a realidade (KRUPP; SOUZA, 2016).

As informações contábeis divulgadas nos relatórios econômico-financeiros devem ser compreensíveis para o usuário, caso contrário, tornam-se inúteis, pois não auxiliam na tomada de decisão. Portanto, a divulgação é considerada uma condição necessária para avaliar a qualidade das demonstrações financeiras. A evidenciação da informação contábil é a ação de tornar público esse tipo de informação (MARQUES; COSTA, 2016).

Quando se trata de entidades esportivas brasileiras, a divulgação de informações contábeis possibilita aos interessados, na condução de seus negócios, uma visão mais clara e confiável da situação econômica dessas entidades. Possibilitando maior controle sobre sua gestão e reduzindo a assimetria informacional entre gestores e demais stakeholders (KRUPP; SOUZA, 2016).

Os clubes de futebol sempre foram considerados - Entidades sem Fins Lucrativos, nunca prestando contas à sociedade. Isso mudou com a Lei Pelé, porque passaram a ser enquadradas como empresas. Além dos clubes, diversos outros órgãos tiveram que se adaptar a essa nova realidade, como os Estados, Federações Esportivas, Confederação Brasileira de Futebol, entre outros. Uma nova forma encontrada para melhor avaliar a transparência das entidades esportivas de futebol, foi por meio da análise das demonstrações financeiras (KRUPP; SOUZA, 2016).

Desde então, a legislação que trata das entidades esportivas passou por diversas alterações e, recentemente, o Conselho Federal de Contabilidade instituiu o ITG 2003 em 2013, trazendo aspectos específicos às entidades esportivas. O ITG

2003 apresenta critérios e requisitos quanto à uniformidade dos registros contábeis, com normas de divulgação que buscam garantir informações confiáveis e relevantes para os grupos de interesse das entidades sujeitas a esta norma (KRUPP; SOUZA, 2016).

Há falta de uniformidade na divulgação das demonstrações financeiras dos clubes de futebol brasileiros, principalmente pela falta de normas e padrões que subsidiem sua elaboração. A incompatibilidade de práticas contábeis dificulta a interpretação dos registros patrimoniais e aumenta os riscos para investidores em entidades esportivas, como patrocinadores e apoiadores. De acordo com outros estudos, a não divulgação de informações relevantes tem impacto nas questões éticas e de responsabilidade corporativa das organizações.

O ITG 2003 exige que os registros contábeis das atividades esportivas profissionais sejam separados das demais atividades, do patrimônio líquido e do resultado, mantendo um ponto já existente na NBC T 10.13, que exigia que os recibos dos bilhetes de jogo, direitos de transmissão e imagem, patrocínios, publicidade, luva e outros semelhantes, fossem registados em contas específicas (KRUPP; SOUZA, 2016).

Um maior detalhamento das receitas dos clubes de futebol, ou seja, um aumento no nível de divulgação, pode auxiliar na avaliação da gestão dessas entidades por seus investidores, credores, órgãos reguladores e demais interessados.

Por meio dos Demonstrativos Contábeis, os gestores das organizações esportivas podem gerar uma quantidade significativa de dados que, após uma análise metódica, permitem obter informações úteis e oportunas sobre a situação financeira da organização.

Galvão e Miranda (2016), com o objetivo de investigar como os clubes de futebol brasileiros mostram o valor de seus atletas nos relatórios contábeis, analisaram as demonstrações financeiras de 25 clubes que participaram da primeira e segunda divisões do Campeonato Brasileiro de Futebol de 2013. O estudo revela que dos 25 clubes investigados, 20 apresentam os atletas de acordo com o ITG 2003.

3. METODOLOGIA

Conforme explica Fonseca (2002), a metodologia compreende uma variedade de parâmetros a partir da qual se torna possível viabilizar a realização da pesquisa científica, de modo organizado, bem delimitado e criterioso, gerando soluções para os problemas levantados e obtendo hipóteses confirmadas/refutadas, além de objetivos sólidos e que se adequem ao estado da questão em que o problema se insere.

A respeito dos objetivos, esta pesquisa é de cunho exploratório, de forma que Gil (2008) determina que este tipo específico possui como objetivo central o sentido de proporcionar ao investigador/pesquisador uma maior familiaridade para com o problema ou o objetivo geral do estudo, tencionando, necessariamente, torná-lo mais explícito ou auxiliar em meio ao processo de construção de novas hipóteses.

Parte do procedimento metodológico utilizado para viabilizar a composição e estruturação desta pesquisa, foi a revisão bibliográfica, utilizando livros, documentos eletrônicos, artigos a nível nacional de forma a enriquecer o trabalho.

Foi analisado os 20 clubes de futebol da primeira divisão, de acordo com as transparências disponibilizadas nos sites de cada clube, buscando informações que se enquadram nas normas da NBC ITG 2003 (R1).

Quanto à abordagem utilizada, será a qualitativa. Segundo Bradley (2003, p. 38), “[...] o pesquisador é um interpretador da realidade”, para melhor análise da situação. A pesquisa qualitativa é multimétodo em foco, envolvendo uma abordagem interpretativa e naturalista de seu assunto. Isso significa que os pesquisadores estudam as coisas em seus ambientes naturais, tentando entender ou interpretar os fenômenos em termos dos significados que as pessoas lhes trazem.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 Apresentação dos Dados

A configuração dos itens está organizado do seguinte modo: quais clubes da série A do campeonato brasileiro disponibilizaram as demonstrações contábeis; analisar se as informações divulgadas nos relatórios contábeis estão de acordo com

a norma ITG 2003 (R1); verificar como os clubes evidenciam o valor dos atletas nas demonstrações contábeis e se está aderente à ITG 2003 (R1); analisar a receita bruta e o endividamento dos clubes.

4.1.1 Demonstrações Contábeis

A primeira análise verificou se os clubes do campeonato brasileiro da série A 2019 disponibilizaram as demonstrações contábeis. Exceto o CSA, todos os demais divulgaram as informações no ano analisado.

No caso do Cruzeiro, as demonstrações contábeis foram divulgadas em maio de 2020, mas, no momento, não estão mais disponíveis no *site* do clube.

Tabela 1 – Demonstrações contábeis

	Clube	Disponibilizou as Demonstrações Contábeis
	Athletico-PR	Sim
	Atlético-MG	Sim
	Avaí-SC	Sim
	Bahia-BA	Sim
	Botafogo-RJ	Sim
	Ceará-CE	Sim
	Chapecoense-SC	Sim
	Corinthians-SP	Sim
	Cruzeiro-MG	Sim*(Divulgou em maio de 2020, mas no site do clube o arquivo não está mais disponível)
	CSA-AL	Não
	Flamengo-RJ	Sim
	Fluminense-RJ	Sim
	Fortaleza-CE	Sim
	Goiás-GO	Sim

	Grêmio-RS	Sim
	Internacional-RS	Sim
	Palmeiras-RS	Sim
	Santos-SP	Sim
	São Paulo-SP	Sim
	Vasco-RJ	Sim
Porcentagem	-	95%*

Fonte: Dados de pesquisa

O CSA, até a conclusão deste artigo, não tinha divulgado o documento contendo o balanço financeiro arrecadado pelo clube, em 2019. No site do CSA, sequer existe uma aba onde possa ser tratado sobre o assunto.

O Cruzeiro, por sua vez, divulgou o balanço de 2019 na segunda quinzena do mês de maio de 2020, existindo matéria do *site* “globoesporte.com” sobre o fato, mas quando se tenta acessar o arquivo no *site* do clube, tanto no ano de 2019, quanto o de 2018, no arquivo aparece um erro dizendo que não está disponível.

Existem punições para os clubes que não seguirem as medidas impostas na Lei. Como por exemplo, a inelegibilidade dos dirigentes dos times durante um período de cinco anos. Além do mais, os times que participam do Profut (Programa de Modernização da Gestão e da Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro), programa do Governo Federal que auxilia os clubes em refinanciamentos de dívidas fiscais, podem perder os benefícios existentes se não cumprirem as medidas.

4.1.2 Relatórios Contábeis

A Segunda análise verificou se os clubes do campeonato brasileiro série A de 2019, que divulgaram o balanço, apresentaram todos os demonstrativos estabelecidos pela ITG 2003. Verificou-se que, com exceção do Cruzeiro-MG, o balanço foi divulgado, mas o arquivo não está mais disponível. Todos os demonstrativos foram publicados pelos 18 clubes, com ressalva da Demonstração do Resultado Abrangente.

Tabela 2 – Relatórios Contábeis

	Clubes	Balanco Patrimonial	Demonstração do Resultado do Exercício	Demonstração do Resultado Abrangente	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Demonstração dos Fluxos de Caixa	Notas Explicativas
	Athletico-PR	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	Atlético-MG	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	Avaí-SC	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	Bahia-BA	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim
	BotafogoRJ	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	Ceará-CE	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	Chapecoense-SC	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	Corinthians - SP	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim
	CruzeiroMG*	-	-	-	-	-	-
	CSA-AL**	-	-	-	-	-	-
	FlamengoRJ	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	Fluminense-RJ	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	FortalezaCE	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	Goiás-GO	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	Grêmio-RS	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	Internacional-RS	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	PalmeirasRS	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	Santos-SP	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	São PauloSP	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim

	Vasco-RJ	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Porcentagem	-	90%	90%	80%	90%	90%	90%

Fonte: Dados de pesquisa

*Cruzeiro-MG divulgou o balanço de 2019 em maio de 2020, mas no momento que o artigo estava sendo feito, não foi possível acessar o arquivo, pois apresentava erro, dizendo não estar disponível.

**CSA-AL não apresentou o balanço de 2019 até o momento do término deste artigo.

Bahia-BA e Corinthians-SP não divulgaram a Demonstração dos Resultados Abrangentes de 2019. Entretanto, o Corinthians-SP informou, através das notas explicativas, que não existiram naquele ano, itens de receitas e despesas com natureza que afetasse a demonstração dos resultados abrangentes e, por isso, não apresentou os resultados abrangentes.

4.1.3 Valor dos Atletas nas Demonstrações Contábeis de acordo com a ITG 2003 (R1)

A terceira análise verificou se os clubes do campeonato brasileiro da série A 2019 disponibilizaram os valores gastos com a formação, contratação e a renovação de contrato dos atletas nas demonstrações contábeis, de acordo com a ITG 2003 (R1).

Verificou-se que, com exceção do CSA-AL, que não divulgou o balanço e do Cruzeiro-MG, em que o arquivo não está mais disponível, apenas o CorinthiansSP não evidenciou os valores nas demonstrações financeiras e nem citou o fato nas notas explicativas. Os outros 17 clubes apresentaram em conformidade com a legislação.

TABELA 3 – Valor dos Atletas nas Demonstrações Contábeis de acordo com a ITG 2003 (R1)

Clubes	Registro no Ativo Imobilizado ou Ativo Intangível dos Valores gastos com a formação de Atletas	Registro no Ativo Imobilizado ou Ativo Intangível dos valores gastos com a contratação ou a renovação de contrato de atletas profissionais
Athletico-PR	Sim	Sim
Atlético-MG	Sim	Sim
Avaí-SC	Sim	Sim

	Bahia-BA	Sim	Sim
	Botafogo-RJ	Sim	Sim
	Ceará-CE	Sim	Sim
	Chapecoense-SC	Sim	Sim
	Corinthians-SP	Não	Não
	Cruzeiro-MG*	-	-
	CSA-AL**	-	-
	Flamengo-RJ	Sim	Sim
	Fluminense-RJ	Sim	Sim
	Fortaleza-CE	Sim	Sim
	Goiás-GO	Sim	Sim
	Grêmio-RS	Sim	Sim
	Internacional-RS	Sim	Sim
	Palmeiras-RS	Sim	Sim
	Santos-SP	Sim	Sim
	São Paulo-SP	Sim	Sim
	Vasco-RJ	Sim	Sim
Porcentagem	-	85%	85%

Fonte: Dados de pesquisa

O Corinthians-SP não evidenciou, nas Demonstrações Financeiras, os valores gastos com atletas em formação e, sem a apresentação de Notas Explicativas, a busca por informações na composição do Ativo não Circulante do referido Clube foi prejudicada, considerando-se a não conformidade com a legislação.

Quanto ao registro dos valores gastos com a contratação ou renovação dos contratos de Atletas Profissionais, o resultado obtido foi que todos os clubes do campeonato brasileiro série A estão com as Demonstrações Financeiras de 2019 divulgadas, com exceção do Corinthians-SP que, com as demonstrações

apresentadas e a ausência de Notas Explicativas, foram consideradas em não conformidade com a norma.

4.1.4 Receita Bruta e Endividamento dos Clubes do Brasileiro série A 2019

A quarta análise verificou como foi a receita bruta dos clubes da série A do campeonato brasileiro no ano de 2019 e o endividamento desses clubes no término do respectivo período.

TABELA 4 – Receita Bruta e Endividamento dos Clubes do Brasileiro série A 2019.

Clubes	Receita Bruta (em milhares de reais)	Endividamento (em milhares de reais)
Cruzeiro-MG*	290.000*	799.000*
Atlético-MG	256.000	746.000
Botafogo-RJ	186.000	708.000
CorinthiansSP	359.000	652.000
Vasco-RJ	199.000	567.000
Palmeiras-RS	635.000	530.000
São Paulo-SP	374.000	526.000
InternacionalRS	417.000	443.000
FluminenseRJ	249.000	407.000
Santos-SP	389.000	357.000
Flamengo-RJ	950.000	338.000
Athletico-PR	390.300	276.500
Grêmio-RS	391.000	238.000
Bahia-BA	182.000	174.000

Chapecoense-SC	75.000	87.740**
Avaí-SC	70.840	73.000
Fortaleza-CE	120.000	37.000
Goiás-GO	83.000	24.000
Ceará-CE	98.000	16.000
CSA-AL	-	-

Fonte: Dados de pesquisa

*Os dados do Cruzeiro-MG foram obtidos no site Globoesporte.com, pois o Cruzeiro-MG divulgou o balanço, mas no momento que o artigo estava sendo feito, não foi possível acessar o arquivo, pois apresentava erro, dizendo não estar disponível.

**Chapecoense-SC não divulgou o endividamento no balanço, os dados tem como base o endividamento do clube no ano de 2018 somando com o Déficit do clube no ano de 2019.

Dos 20 clubes, os 5 primeiros tem um endividamento muito elevado comparado a sua receita, são eles: Cruzeiro-MG, Atletico-MG, Botafogo-RJ, Corinthians-SP e Vasco-RJ. Esses cinco clubes em específico já vêm acumulando alguns anos de salários atrasados por conta do endividamento alto e a receita baixa.

Não há sinais de melhoras a curto prazo para esses clubes, muito por conta da má gestão de diversos dirigentes que esses clubes tiveram ao longo dos últimos anos, com a pandemia de Covid 19 que fez diminuir as receitas no ano de 2020, receitas de bilheteria especialmente, a perspectiva é de piorar esses endividamentos ao longo do ano de 2020.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo identificar como os clubes de futebol estão segregando, nas suas demonstrações financeiras, as receitas relativas à atividade profissional dos demais, em 2019, de acordo com o ITG 2003 (R1).

Para atingir esse objetivo, foi utilizada a técnica de análise de conteúdo, para examinar as demonstrações financeiras dos clubes brasileiros da primeira divisão. Por meio dessa técnica, foi possível verificar: (1) Quantos clubes de futebol considerados na pesquisa, divulgaram as demonstrações contábeis; (2) Quantos clubes apresentaram os demonstrativos estabelecidos pela norma da NBC ITG 2003

(R1); (3) Quantos clubes relataram valores gastos com atletas, segregando a formação, contratação ou renovação de atletas profissionais; (4) A receita bruta e o endividamento dos 20 clubes do ano de 2019.

Entre os principais resultados estão: (1) 80% dos clubes divulgaram as demonstrações contábeis, destacando dois clubes em discrepância com a transparência; (2) A Demonstração dos resultados abrangentes foi a única que teve carência nas apresentações; (3) Em relação à divulgação dos gastos com formação, contratação e renovação de contrato com atletas, apenas um clube não divulgou; (4) Existe uma discrepância de endividamento em 5 clubes de futebol com valores elevados dos demais clubes.

Embora o nível de divulgação desses clubes seja alto, em relação à adequação do padrão ITG 2003 (R1), isso não é suficiente. É necessário que todos os itens sejam atendidos, pois são obrigatórios. Além disso, é imprescindível estar atento à qualidade das Demonstrações Financeiras para atender às necessidades de todos os seus usuários.

Os resultados mostram que a maioria dos clubes de futebol da elite do campeonato brasileiro possuem um padrão no processo de registro contábil para os mesmos eventos e atendem, em grande parte, aos critérios estabelecidos pelo ITG 2003 (R1).

Como mostrado no estudo, a divulgação e conformidade dessas normas tem intuito de melhorar a avaliação para os investidores, trazendo um desempenho financeiro positivo que influencia nos resultados conquistados em campo. Além disso, essas entidades precisam ser responsabilizadas devido ao seu importante papel na sociedade.

O estudo apresenta como limitações o tamanho da amostra, pois há vários clubes que não foram considerados, pois o foco do estudo se concentrou nos clubes da primeira divisão do campeonato brasileiro. Sugestões para pesquisas futuras incluem a análise da qualidade da informação contábil e sua relação com os resultados alcançados em campo, além da ampliação da amostra, analisando todos os tópicos da ITG 2003 (R1), provocando mais debates e comparações com estudos anteriores.

REFERÊNCIAS

AMADO, JOÃO LEAL. **Vinculação versus Liberdade – o processo de constituição e extinção da relação laboral do praticante desportivo**. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

BDO. **Audidores Independentes**. 8º Valor das marcas dos clubes brasileiros – Finanças dos Clubes. 2015. Disponível em: <<http://www.bdobrazil.com.br/pt/publicacoes.html>>. Acesso em: 21 set. 2020.

CARONE, João Ulisses Riccio et al. **Aspectos contábeis nos clubes de futebol**. 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento CPC 00 R1 Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro**. 2011. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>. Acesso em: 28 set. 2019.

DEMONSTRAÇÃO Financeira da Chapecoense. Disponível em: <<https://chapecoense.com/pt/juridico/demonstracoes-financeiras-2019>>. Acesso em: 09 nov. 2020.

DEMONSTRAÇÃO Financeira do Athletico em 2019. Disponível em: <<https://static.athletico.com.br/wp-content/uploads/2020/04/30181823/CAP-DF2019.pdf>>. Acesso em: 09 nov. 2020.

DEMONSTRAÇÃO Financeira do Atlético em 2019. Disponível em: <https://transparencia.athletico.com.br/documents/demonstracoes/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_2019.pdf>. Acesso em: 09 nov. 2020.

DEMONSTRAÇÃO Financeira do Avaí. Disponível em: <<https://www.avai.com.br/novo/wp-content/uploads/2020/08/DEMONSTRA%C3%87%C3%95ES-AUDITADAS-CPARACER-2019-2.pdf>>. Acesso em: 09 nov. 2020.

DEMONSTRAÇÃO Financeira do Bahia. Disponível em: <<https://www.esporteclubebahia.com.br/wp-content/uploads/2020/04/ECBRELAT%C3%93RIO-ADC-2019-Registro-BDO-1106-20-PARECER-e-DCsASSINADO.pdf>>. Acesso em: 09 nov. 2020.

DEMONSTRAÇÃO Financeira do Botafogo. Disponível em:

<<https://www.botafogo.com.br/transparencia/balanco-consolidado-2019.pdf>>. Acesso em: 09 nov. 2020.

DEMONSTRAÇÃO Financeira do Ceará. Disponível em: <https://www.cearasc.com/depoy/media/download/demonstracoes_financeiras_2019.pdf>. Acesso em: 09 nov. 2020.

DEMONSTRAÇÃO Financeira do Corinthians em 2019. Disponível em: <https://static.corinthians.com.br/content/DFS_3740_20_Final.pdf?rand=DCF78LfdPOMeS9xG>. Acesso em: 09 nov. 2020.

DEMONSTRAÇÃO Financeira do Cruzeiro em 2019. Disponível em: <https://cms.cruzeiro.com.br/ckfinder/userfiles/files/DEMONSTRA%C3%87%C3%83O_FINANCEIRAS_2019.pdf>. Acesso em: 09 nov. 2020.

DEMONSTRAÇÃO Financeira do Flamengo em 2019. Disponível em: <<https://www.flamengo.com.br/transparencia/demonstracoes-financeiras>>. Acesso em: 09 nov. 2020.

DEMONSTRAÇÃO Financeira do Fluminense em 2019. Disponível em: <<https://transparenciafluminense.com.br/public/download/26e7458dc56ab2830fadba7bd2c1aa10e981518d>>. Acesso em: 09 nov. 2020.

DEMONSTRAÇÃO Financeira do Fortaleza em 2019. Disponível em: <https://dee9d29a-d7f3-444e-8fe8bcac42326317.filesusr.com/ugd/dc0ae5_50f987135c074825bed0ccc64a500859.pdf> . Acesso em: 09 nov. 2020.

DEMONSTRAÇÃO Financeira do Goiás em 2019. Disponível em: <<https://www.goiassec.com.br/wp-content/uploads/2020/04/GEC-Demonstra%C3%A7%C3%B5es-Cont%C3%A1beis-2019-Assinado.pdf>>. Acesso em: 09 nov. 2020.

DEMONSTRAÇÃO Financeira do Grêmio em 2019. Disponível em: <<https://gremio.net/documentos/GFBPA-DF2019.pdf>>. Acesso em: 09 nov. 2020.

DEMONSTRAÇÃO Financeira do Internacional em 2019. Disponível em: <<http://transparencia.internacional.com.br/files/Demonstra%C3%A7%C3%B5es%20Cont%C3%A1beis%20do%20Sport%20Club%20Internacional%20-%202019.pdf>>. Acesso em: 09 nov. 2020.

DEMONSTRAÇÃO Financeira do Palmeiras em 2019. Disponível em:

<<https://s3.amazonaws.com/sep-bucket-prod/wpcontent/uploads/2020/05/20155406/Demonstrac%CC%A7o%CC%83es-Financeirase-Relato%CC%81rio-dos-Auditores-Independentes-2019.pdf>>. Acesso em: 09 nov.

2020.

DEMONSTRAÇÃO Financeira do Santos em 2019. Disponível em: <<https://www.santosfc.com.br/portal-transparencia/wp-content/uploads/2020/10/externa-DF%C2%B4S-2019-SANTOS-FUTEBOL-CLUBE-ASSINADA-17032020.pdf>>. Acesso em: 09 nov. 2020

DEMONSTRAÇÃO Financeira do São Paulo em 2019. Disponível em: <<http://www.saopaulofc.net/media/219583/demonstracoes-financeiras20192018.pdf>>. Acesso em: 09 nov. 2020.

DEMONSTRAÇÃO Financeira do Vasco em 2019. Disponível em: <https://vasco.com.br/wp-content/uploads/2020/10/20200430204651_551204.pdf>. Acesso em: 09 nov. 2020.

FONSECA, João José Saraiva da. **Apostila de metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: Universidade Estadual do Ceará, 2002.

GALVÃO, Nadielli Maria dos Santos; MIRANDA, Luiz Carlos. Participação e evidenciação de atletas nos demonstrativos contábeis de clubes de futebol brasileiro. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**. V. 6, N. 1, 2016, p. 112-131.

GLOBO Esporte. Cruzeiro divulga balanço de 2019. Disponível em: <<https://globoesporte.globo.com/futebol/times/cruzeiro/noticia/cruzeiro-divulgabalanco-de-2019-com-deficit-de-r-394-milhoes-em-um-ano-divida-total-e-de-r-804milhoes.ghtml>>. Acesso em: 07 set. 2020

KRUPP, Ananda Scarssi; SOUZA, Antonio Osnei. Contabilidade esportiva: ênfase ao faturamento dos clubes de futebol. **Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis**. V. 5, N. 9, 2016, p. 26-54.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico: projetos de pesquisa, pesquisa bibliográfica, teses de doutorado, dissertações de mestrado, trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2017.

MARÇAL, Ronan Reis. Contabilidade Desportiva: Um estudo sobre o impacto dos investimentos na formação de atletas nas marcas dos clubes brasileiros de futebol.

Revista Mineira de Contabilidade. V. 19, N. 2, 2018, p. 68-76.

MARQUES, Daniel Siqueira Pitta; COSTA, André Lucirton. Administração de clubes de futebol profissional: proposta de um modelo específico de governança para o setor.

Organizações & Sociedade. V. 23, N. 78, 2016, p. 378-405.

NASCIMENTO, João Carlos Hipólito Bernardes do; NOSSA, Valcemiro; BERNARDES, Juliana Reis; SOUSA, Wellington Dantas de. A eficiência dos maiores clubes de futebol brasileiros: evidências de uma análise longitudinal no período de 2006 a 2011. **Contabilidade Vista & Revista.** V. 26, N. 2, 2015, p. 137-161.

REZENDE, Amaury José; CUSTÓDIO, Ricardo dos Santos. Uma Análise da Evidenciação dos Direitos Federativos nas Demonstrações Contábeis dos Clubes de Futebol Brasileiros. **REPeC**, Brasília, v. 6, n. 3, art. 1, p. 229-245, jul./set. 2012.

Disponível em: <<https://core.ac.uk/download/pdf/297840852.pdf>>. Acesso em: 28 set. 2020.

REZENDE, Amaury José; DALMÁCIO, Flávia Zóboli. Práticas de governança corporativa e indicadores de performance dos clubes de futebol: uma análise das relações estruturais. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, V. 18, N. 3, 2015.

SILVA, Thiago Bruno de Jesus; RENGEL, Rodrigo; SOUSA, Allison Manoel de; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. Contabilidade futebol clube: Uma revisão da literatura contábil sobre clubes de futebol. **Podium Sport, Leisure and Tourism Review**, v. 8, n. 3, p. 309-325, 2019.