



A CONTABILIZAÇÃO DOS JOGADORES DE FUTEBOL COMO ATIVO INTANGÍVEL PELO CPC 04 E PELA ITG 2003(R1)

THE ACCOUNTING OF THE SOCCER PLAYERS AS INTANGIBLE ASSET BY THE CPC 04 AND BY THE ITG 2003(R1)

Joice De Fátima Almeida Jerônimo da Silva ¹

Éderson Leandro Barbosa Rigon ²

Aírton Cavazzana ³

RESUMO

Na contabilização do ativo intangível dos times de futebol, estão anotados os valores dos atletas, que devem ser separados em valores de atletas profissionais e atletas em formação. Questiona-se qual a aplicação do CPC 04 e da ITG 2003(R1) para reconhecimento dos jogadores como ativo intangível nos times de futebol. O objetivo geral é identificar como é feita a contabilização de jogadores como Ativo Intangível (CPC 04). Tem por metodologia a revisão bibliográfica e pesquisa exploratória com análise documental. Conclui-se que todos os 19 times que participam do Campeonato Brasileiro da Série A de 2019 já estão se adaptando as regras da norma, a participação do Ativo Intangível no Ativo Total dos clubes é, em média, 18,72% e observa-se que não existe relação entre a quantidade de itens evidenciados, com a participação do Ativo Intangível no Ativo Total.

PALAVRAS-CHAVE: Times de Futebol; Contabilização de Atletas; Ativo Intangível.

ABSTRACT

In accounting for the intangible asset of soccer teams, the values of athletes are noted, which should be separated into values of professional athletes and athletes in formation. The application of CPC 04 and ITG 2003 (R1) to the recognition of players as intangible asset in football teams is questioned. The overall objective is to identify how is players are accounted for as Intangible Asset (CPC 04). Has for methodology is the bibliographic review and exploratory research with documentary analysis. It is concluded that all 19 teams participating in the 2019 Serie A Brazilian Championship are already adapting to the rules of the norm, the participation of Intangible Asset in Total Asset of clubs is, averages 18.72% and it is observed that there is no relationship between the number of items highlighted, with the participation of Intangible Asset in Total Asset.

KEY-WORDS: Soccer Teams; Athlete Accounting; Intangible Assets.

¹ Graduada em Ciências Contábeis, UNITOLEDO, 2019.

² Mestrando em Ciências Contábeis, FECAP, 2020.

³ Mestre em Educação, UNESP, 2011.



1 INTRODUÇÃO

Os times de futebol funcionam como empresas, precisam seguir regras de contabilização, e pagar impostos como tal. Atualmente, os times possuem grandes movimentações, tanto de receitas, como de despesas, e qualquer transação simples, movimentam grandes quantias de dinheiro.

Ativo intangível é aquele ativo que não tem existência física. Trata-se de um desmembramento do ativo imobilizado, que, a partir da vigência da Lei 11.638/2007, passou a contar apenas com bens corpóreos de uso permanente. Mensalmente deve ser contabilizada a amortização desses bens do ativo intangível, em conta redutora específica.

Na contabilização do ativo intangível dos times de futebol, estão anotados os valores dos atletas, que devem ser separados por categorias (em formação e profissional), ser amortizados de acordo com o prazo do contrato, realizado o teste de recuperabilidade dos ativos (*impairment*).

Essa pesquisa pretende responder qual a aplicação do CPC nº 04 e da ITG 2003(R1) para reconhecimento dos jogadores como ativo intangível nos times de futebol.

O objetivo principal deste trabalho é identificar como é feita a contabilização de jogadores nos times de futebol, verificar se estão de acordo com a ITG 2003(R1) e se realmente estão sendo contabilizados como Ativo Intangível (CPC nº 04). Estudos anteriores foram realizados com esse objetivo, e a proposta deste trabalho é confrontar com o trabalho anterior de Galvão e Miranda (2015) se a norma tem sido atendida quanto à contabilização dos atletas, se outros procedimentos têm sido evidenciados como: teste de recuperabilidade dos ativos, amortização do ativo, contabilização pelo custo histórico, dentre outros procedimentos e se houve melhora nos índices destacados anteriormente.

Com o objetivo principal, surgem três objetivos específicos: a) identificar e comparar a influência do ativo intangível, no ativo total dos times de futebol; b) analisar e comparar a contabilização feita pelos times de futebol; c) demonstrar a contabilização dos jogadores dos times de futebol.

A metodologia utilizada para a realização deste trabalho é revisão bibliográfica, que é parte de um projeto de pesquisa, que revela explicitamente o universo de contribuições



científicas de autores sobre um tema específico e pesquisa exploratória com análise documental das Demonstrações Contábeis dos 20 times participantes do Campeonato Brasileiro Série A de 2019.

A importância deste trabalho para a sociedade se dá por mostrar que, ao entender os seus recursos, os times de futebol podem melhorar suas decisões e o desempenho das suas atividades, deixando em destaque a influência dos jogadores no ativo intangível dos times de futebol.

Como a produção científica tem como objetivo apropriar-se da realidade para melhor analisá-la e, posteriormente, produzir transformações, a discussão sobre a aplicação do CPC nº 04 para reconhecimento do ativo intangível nos times de futebol, e da ITG 2003(R1), além de aspecto prático relevante, reveste-se de importância para o meio acadêmico.

A justificativa pessoal para a realização deste trabalho é poder realizar a evidenciação aprimorando o conhecimento contábil sobre times de futebol, paixão da pesquisadora.

2 BREVE HISTÓRIA DO FUTEBOL NO BRASIL

O futebol foi implantado no Brasil em 14 de abril de 1895 por Charles Miller, paulistano, filho de ingleses, que como era de costume na época, saiu do Brasil para estudar na Europa.

Máximo (1999, p. 179) afirma que

Foi realmente em 1895 que Charles Miller, paulistano filho de ingleses, voltou de Southampton depois de ter cursado a *Banister Court School*. Filhos de *boas famílias*, como se dizia, iam estudar na Europa, pouco importava que já tivéssemos bons colégios por aqui. E, sobretudo, se eram descendentes de europeus, faziam as malas tão logo completassem a idade para cursar o ginásio. Caso de Charles. Que foi, estudou, conheceu a terra dos pais, fez amigos e, nas horas vagas, descobriu um novo e fascinante brinquedo: *the football*.

Charles foi para a várzea do Carmo com seus amigos de boa família e os ensinou os fundamentos da “brincadeira” dividiu os amigos em dois times, colocou um como bandeirinha e outro como juiz, e assim se iniciou a história do futebol no Brasil.



Atualmente, o futebol é visto como paixão nacional, tanto que, o país leva o título de ‘país do futebol’, graças as suas conquistas em competições passadas, como a seleção ser pentacampeã mundial de futebol.

2.1 O futebol e a movimentação de receitas

Semanalmente, o futebol reúne milhões de brasileiros em frente as TVs e nos estádios, o que gera movimentações exorbitantes de dinheiro, o Quadro 1 a seguir, demonstra os 20 clubes com as maiores receitas em 2018.

RANKING 2018	CLUBES	RECEITA TOTAL EM 2018*	RECEITA TOTAL EM 2017*	VARIAÇÃO 2017-2018
1	Palmeiras	653,9	503,7	30%
2	Flamengo	542,8	648,7	-16%
3	Corinthians	469,9	455,0	3%
4	São Paulo	424,5	482,6	-12%
5	Grêmio	420,3	370,6	13%
6	Cruzeiro	386,8	344,3	12%
7	Fluminense	297,4	229,1	30%
8	Internacional	293,3	245,9	19%
9	Vasco da Gama	260,9	201,6	29%
10	Atlético – MG	258,0	311,4	-17%
11	Santos	217,8	287,0	-24%
12	Athletico – PR	196,8	161,3	22%
13	Botafogo	183,0	280,5	-35%
14	Bahia	136,1	104,9	30%
15	Sport	104,1	105,5	-1%
16	Coritiba	102,9	119,1	-14%
17	Vitória	88,2	88,1	0%
18	Goiás	80,8	64,8	25%
19	Chapecoense	80,1	99,8	-0,2%
20	Ceará	64,8	31,9	1%

Quadro 1: As maiores receitas do Brasil em 2018

Fonte: Sports Value (2019, adaptado)

*Valores expressos em milhões de Reais

Observa-se que quando se trata dos times chamados grandes, os valores das receitas são muito maiores que dos demais, mas mesmo assim, 16 das 20 maiores receitas de 2018, ultrapassaram os 100 milhões de Reais.

O gráfico 1 a seguir, demonstra o comportamento das receitas das receitas por origem, dos 20 clubes com as maiores receitas em 2018.

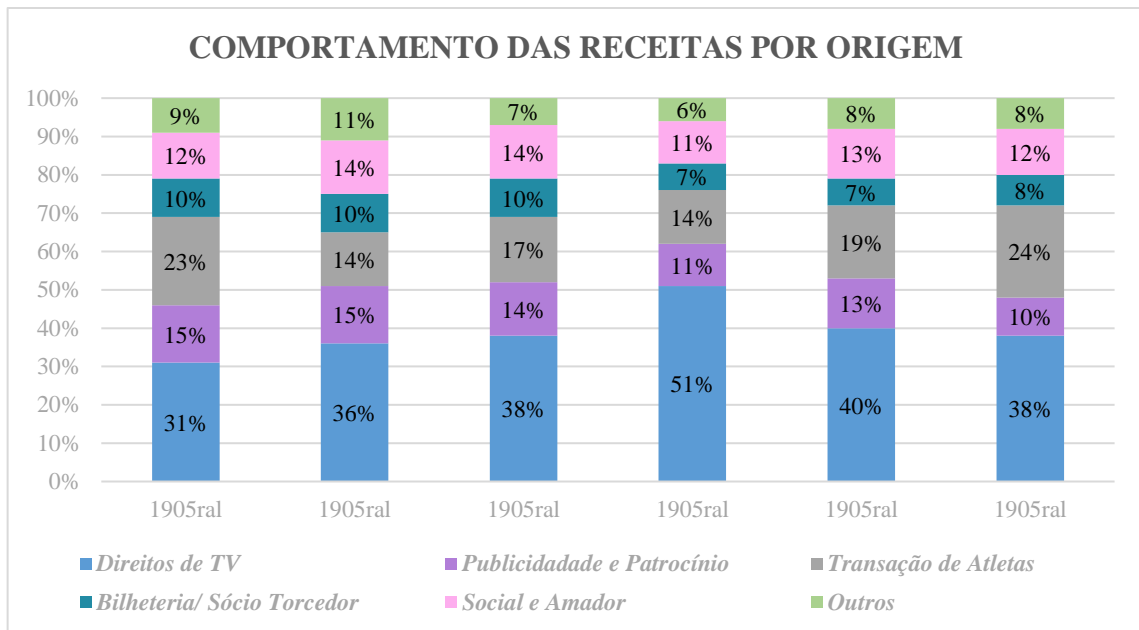


Gráfico 1: Composição das receitas dos 20 clubes brasileiros com maior faturamento.

Fonte: Sports Value (2019, adaptado).

Observa-se que o valor das receitas com a transação de atletas, nos últimos 4 anos, se mantém como a segunda maior geração de receitas para os clubes, ficando atrás apenas das receitas com direitos de TV.

3 ATIVO INTANGÍVEL

Ativo intangível é um item que está dentro do grupo de contas do Ativo Não Circulante, que são aqueles ativos que serão realizados em dinheiro em um período superior a um ano. Marion (2015, p.72) define que intangível são direitos que tenham por objeto, bens incorpóreos, ou seja, que não se pode tocar ou pegar, destinados à manutenção da empresa, ou exercidos com essa finalidade.

Para satisfazer a definição de ativo intangível, deve-se seguir critérios descritos pelo CPC 04. Um ativo será intangível quando puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, ou seja, se for separável. Ou quando o ativo resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, mesmo que tais direitos não sejam transferíveis ou separáveis da entidade, ou de outros direitos e obrigações.



Martins *et al* (2013, p. 317) afirmam que um ativo intangível, para ser reconhecido contabilmente, deverá proporcionar benefícios econômicos futuros, para a entidade que o controla. Esses benefícios podem ser através do incremento da receita de venda ou pela redução de custos.

Portanto, ativo intangível é aquele ativo que não possui forma física, que trará benefícios futuros para a empresa.

4 A CONTABILIDADE NO FUTEBOL

O futebol é um grande gerador de receitas, os clubes possuem uma diversidade de elementos patrimoniais, e movimentam grandes transações. A partir daí, em setembro de 2004, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou, a partir da Resolução nº 1005 de 17 de setembro de 2004, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 10.13, que foi revogada em 2013 pela Interpretação Técnica Geral (ITG) 2003 e alterada pela ITG 2003 (R1) em 2017, que começou a vigorar em 2018, começou a estabelecer critérios e procedimentos de avaliação, de registros contábeis e de estruturação das demonstrações contábeis das entidades de futebol profissional e demais entidades de práticas desportivas profissionais.

Todas as regras foram aplicadas a todas as entidades desportivas, tanto profissional quanto não profissional. Também foi definido que os registros contábeis da atividade desportiva profissional devem ser separados das demais atividades, em contas patrimoniais e de resultado (receitas, custos e despesas).

Ainda de acordo com a ITG 2003 (R1)(2017), as entidades desportivas devem elaborar as demonstrações contábeis obrigatórias, que são: o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), a Demonstração do Resultado Abrangente (DRA), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), Demonstração do Valor Adicionado (este apenas para as entidades de grande porte) e as Notas Explicativas. Em suas demonstrações também deve constar obrigatoriamente, o Relatório de Auditoria Independente.

A divulgação de todas as demonstrações deve ser feita no site da própria instituição até o dia 30/04 do ano seguinte.



4.1 Contabilização do ativo intangível no futebol

Seguindo as regras da ITG 2003 (R1), o Manual de Contabilidade Para Entidades Esportivas (2017, p. 24-25) o grupo de intangível deverá ser classificado com: custo de aquisição de atletas, custo de formação de atletas, custo de atletas formados, demais ativos intangíveis e amortizações acumuladas. O quadro 2 mostra as definições de cada uma dessas classificações.

Custo de aquisição de atletas	Registrar valores gastos com a aquisição/renovação de contratos com atletas profissionais, inclusive luvas, e comissões, desde que sejam esperados benefícios econômicos atribuíveis a este ativo e os custos correspondentes possam ser mensurados com confiabilidade, comprovado por intermédio do contrato correspondente.
Custo de formação de atletas	Registrar valores gastos com a formação de atletas, enquanto perdurar essa formação. O registro na rubrica de custos de formação deve se encerrar quando o atleta não fizer mais parte das categorias de base e se dará nas seguintes hipóteses: a. Quando for transferido para o elenco profissional, desde que esteja na forma pretendida pela administração; b. Quando tiver seus direitos cedidos temporariamente a outra entidade esportiva, ou; c. Quando se encerrar seu vínculo com o clube.
Custo de atletas formados	Valores transferidos da rubrica Custo de Formação de Atletas, quando se encerra o período de formação.
Demais ativos intangíveis	Registrar valores pagos na aquisição de outros ativos intangíveis identificáveis, de acordo com a norma contábil;
Amortizações acumuladas	As amortizações, tanto dos custos de aquisição, como de formação, devem ser efetuadas de acordo com a vigência dos respectivos contratos.

Quadro 2: Definições do grupo de intangível

Fonte: Manual de Contabilidade Para Entidades Esportivas (2017, p. 24-25)

Ainda de acordo com a ITG 2003 (R1)(2017) “Os direitos contratuais sobre atletas registrados no ativo intangível devem ser amortizados de acordo com o prazo do contrato.”

O registro de gastos com a formação de cada atleta deve ter a composição dos gastos diretamente relacionados com a formação. Por exemplo, o tipo de gasto (alojamento, alimentação, transporte, educação, vestuário, comissão técnica, etc.) e pela categoria (infantil, juvenil, júnior). Esses gastos só poderão ser reconhecidos como ativo intangível quando o atleta apresentar viabilidade técnica de se tornar um atleta profissional.



5 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Foram analisadas as Demonstrações Contábeis dos clubes de futebol referentes ao exercício de 2018. Participaram dessa análise, 19 dos 20 clubes participantes da série A do Campeonato Brasileiro de 2019. Todas as demonstrações foram obtidas através do site de cada entidade. Não foi possível fazer a análise do Centro Sportivo Alagoano (CSA), pois o mesmo não publica suas demonstrações *online*, foi tentado contato por e-mail, mas não se obteve resposta.

5.1 Valores dos atletas profissionais

Com base no trabalho de Galvão e Miranda (2015), a análise documental foi realizada nos Demonstrativos contábeis das entidades esportivas, como forma de investigar se estas atendem aos critérios da ITG 2003 (R1) para evidenciação do valor dos atletas profissionais, que entrou em vigor a partir de 1º de janeiro de 2018.

O item 4, tópico (a) da ITG 2003 (R1) dispõe que os valores gastos diretamente relacionados com a formação, aquisição e renovação de contratos com atletas, devem ser contabilizados como ativo intangível. Todos os times analisados, fazem essa evidenciação.

Ainda no item 4, tópico (a) da ITG 2003 (R1), destaca que o custo do ativo deve ser mensurado com confiabilidade, ou seja, pelo custo histórico. 16 dos clubes destacam em suas notas explicativas essa base de mensuração.

No item 8 da ITG 2003 (R1) consta que pelo menos uma vez por ano, deve ser feito o teste de recuperabilidade do ativo. 14 clubes destacam em suas notas explicativas que fazem o teste de recuperabilidade. Desses 14, apenas o Internacional, o Palmeiras e o Santos demonstram os valores do teste nas notas explicativas.

Quanto à amortização do valor dos atletas profissionais, 17 clubes evidenciaram conforme o item 7 da ITG 2003 (R1) que instrui as entidades a amortizarem os direitos contratuais sobre os atletas de acordo com o prazo do contrato. O Athletico – PR destaca em suas notas explicativas que faz a amortização, mas não evidencia os valores. Já o Ceará, não faz menção à amortização.



Já o item 17, tópico (d) da ITG 2003 (R1), destaca que os clubes devem divulgar em suas notas explicativas o total de atletas vinculados à entidade na data base das demonstrações contábeis, contemplando o percentual de direito econômico individual ou por categoria ou a inexistência de direito econômico. 14 dos clubes fazem essa evidenciação. O Athletico – PR divulga a quantidade de atletas, mas não divulga o percentual de direito econômico. Já o Grêmio, explica em suas notas explicativas, que não faz a evidenciação da quantidade de atletas e nem do percentual de direito econômico, por entender que essa informação é estratégica.

Esses tópicos evidenciados pelos clubes, podem ser visualizados na Tabela 1 a seguir.

Tabela 1: Evidenciação do valor dos atletas profissionais nos demonstrativos contábeis dos clubes

CHECK LIST ITG 2003 (R1)	VALOR DOS ATLETAS PROFISSIONAIS				
	Como Ativo Intangível	Teste de Recuperabilidade do Ativo	Base de Mensuração	Amortização do Valor Correspondente aos Direitos dos Atletas Formados ou Contratados	Total de Atletas Profissionais Vinculados ao Clube
Athletico – PR	S	N	N	N	N
Atlético – MG	S	S	S	S	N
Avaí – SC	S	N	S	S	S
Bahia – BA	S	S	N	S	S
Botafogo – RJ	S	S	S	S	N
Ceará - CE	S	N	N	N	N
Chapecoense – SC	S	S	S	S	S
Corinthians – SP	S	S	S	S	S
Cruzeiro – MG	S	N	S	S	S
Flamengo – RJ	S	S	S	S	S
Fluminense – RJ	S	S	S	S	S
Fortaleza – CE	S	S	S	S	S
Goiás – GO	S	N	S	S	S
Grêmio – RS	S	S	S	S	N
Internacional - RS	S	S	S	S	S
Palmeiras – SP	S	S	S	S	S
Santos – SP	S	S	S	S	S
São Paulo – SP	S	S	S	S	S
Vasco - RJ	S	S	S	S	S

Fonte: desenvolvida pela autora a partir dos dados coletados (2019).



É possível verificar na tabela 1 que dos 19 times analisados, 10 fazem todas as evidenciações no que se refere ao valor dos atletas profissionais, destacando em suas Notas Explicativas todos os tópicos apresentados na ITG 2003 (R1). Dos 9 times que não apresentam todas as evidenciações, 7 deles não apresentam apenas 1 dos tópicos destacados. Já o Athletico-PR e Ceará foram os clubes que apresentaram a menor evidenciação do valor dos atletas profissionais, destacando apenas a contabilização do valor dos atletas como ativo intangível.

O Goiás, no estudo anterior fazia o teste de recuperabilidade dos ativos (*impairment*), mas o clube divulgou em nota que em 2017 e 2018 não foi possível fazê-lo, mas que estão tomando as ações necessárias para ser feito em 2019.

5.2 Valores dos atletas em formação

O item 5 e 5A da ITG 2003 (R1) destaca que os atletas em formação também podem ser considerados despesas. O valor referente aos gastos com candidato à atleta deve ser reconhecido no resultado enquanto não apresentar as condições para o reconhecimento como ativo intangível, e se refere aos jogadores dispensados e que não assinarão um contrato com o clube. Dos clubes analisados nesta pesquisa, apenas 6 destacaram este valor em suas notas explicativas.

O item 6 da ITG 2003 (R1) informa que os valores classificados no ativo intangível relativos aos custos com a formação de atletas devem ser reclassificados para a conta atletas formados, no mesmo grupo do intangível, quando o atleta alcançar a formação pretendida pela administração; 8 clubes fazem essa evidenciação.

No que se refere aos gastos com formação de atletas, apenas 5 evidenciaram a amortização dos gastos conforme o item 17, tópico (a) da ITG 2003 (R1) onde está destacado que devem ser evidenciados os gastos com formação de atletas e o montante amortizado no período.

Foi verificado se os clubes destacam os gastos com formação por categoria (infantil, juvenil, juniores), conforme recomenda a ITG 2003 (R1) em seu item 15, tópico (a). Apenas 6 clubes atenderam à norma neste aspecto.

Esses tópicos evidenciados pelos clubes, podem ser visualizados na Tabela 2 a seguir.



Tabela 2: Evidenciação do valor dos atletas em formação nos Demonstrativos Contábeis dos Clubes

CHECK LIST ITG 2003 (R1)	VALOR DOS ATLETAS EM FORMAÇÃO				
	Como ativo intangível	Atletas Dispensados Contabilizados Como Despesa	Atletas Formados E Transferidos Para Conta De Atletas Profissionais	Amortização No Final Do Período	Gastos Evidenciados Por Categoria De Formação
Athletico – PR	S	S	N	N	N
Atlético – MG	S	S	N	S	N
Avaí – SC	S	-	N	S	S
Bahia – BA	S	S	N	S	N
Botafogo – RJ	S	S	S	S	N
Ceará - CE	S	N	N	N	N
Chapecoense – SC	S	N	S	S	S
Corinthians – SP	S	N	N	N	N
Cruzeiro – MG	S	N	S	N	N
Flamengo – RJ	S	N	S	N	N
Fluminense – RJ	S	N	N	N	S
Fortaleza – CE	S	N	N	N	N
Goiás – GO	S	N	N	N	S
Grêmio – RS	S	N	N	N	S
Internacional - RS	S	N	N	N	N
Palmeiras – SP	S	S	S	N	N
Santos – SP	S	N	S	N	S
São Paulo – SP	S	S	S	N	N
Vasco - RJ	S	N	S	N	N

Fonte: desenvolvida pela autora a partir dos dados coletados (2019).

A DRE do Avaí Sport Clube não estava informando o resultado de 2018, e sim de 2017 e 2016. Diante disto, não foi possível conferir 1 item de evidenciação.

É possível verificar na tabela 2 que dos 19 times analisados, nenhum fez todas as evidenciações no que se refere ao valor dos atletas em formação, destacando em suas Notas Explicativas os tópicos apresentados na ITG 2003 (R1). O Botafogo e a Chapecoense são os times que mais evidenciaram, não apresentando apenas 1 dos tópicos destacados. Já o Ceará, Corinthians, Fortaleza e o Internacional foram os clubes que apresentaram a menor evidenciação do valor dos atletas profissionais, destacando apenas a contabilização do valor dos atletas como ativo intangível.



A Tabela 3 a seguir destaca a quantidade de itens evidenciados por cada time, por categoria (profissionais e em formação) e a soma das duas categorias.

Tabela 3: Quantidade de itens evidenciados por clube

Clubes	Valor dos Atletas Profissionais	Valor dos Atletas Em formação	Total
Chapecoense – SC	5	4	9
Botafogo – RJ	4	4	8
Palmeiras – SP	5	3	8
Santos – SP	5	3	8
São Paulo – SP	5	3	8
Atlético – MG	4	3	7
Avaí – SC	4	3	7
Bahia – BA	4	3	7
Flamengo – RJ	5	2	7
Fluminense – RJ	5	2	7
Vasco - RJ	5	2	7
Corinthians – SP	5	1	6
Cruzeiro – MG	4	2	6
Fortaleza – CE	5	1	6
Goiás – GO	4	2	6
Grêmio – RS	4	2	6
Internacional - RS	5	1	6
Athletico – PR	1	2	3
Ceará - CE	1	1	2
MÉDIA	4,21	2,32	6,53

Fonte: desenvolvida pela autora a partir dos dados coletados (2019).

O time com maior evidenciação foi a Chapecoense, evidenciando 9 dos 10 itens abordados, seguido de Botafogo, Palmeiras, Santos e São Paulo, com 8 itens evidenciados. Já o time com menor evidenciação foi o Ceará, com apenas 2 evidenciações, dos 10 itens, seguido do Athletico – PR com 3 evidenciações. Em média os clubes evidenciam 6,53 itens.

5.3 Participação do valor atletas no Ativo Total dos clubes

A Tabela 4 a seguir demonstra a porcentagem da participação do Ativo Intangível, no Ativo Total dos times.



Tabela 4: Participação do Ativo Intangível dentro do Ativo Total

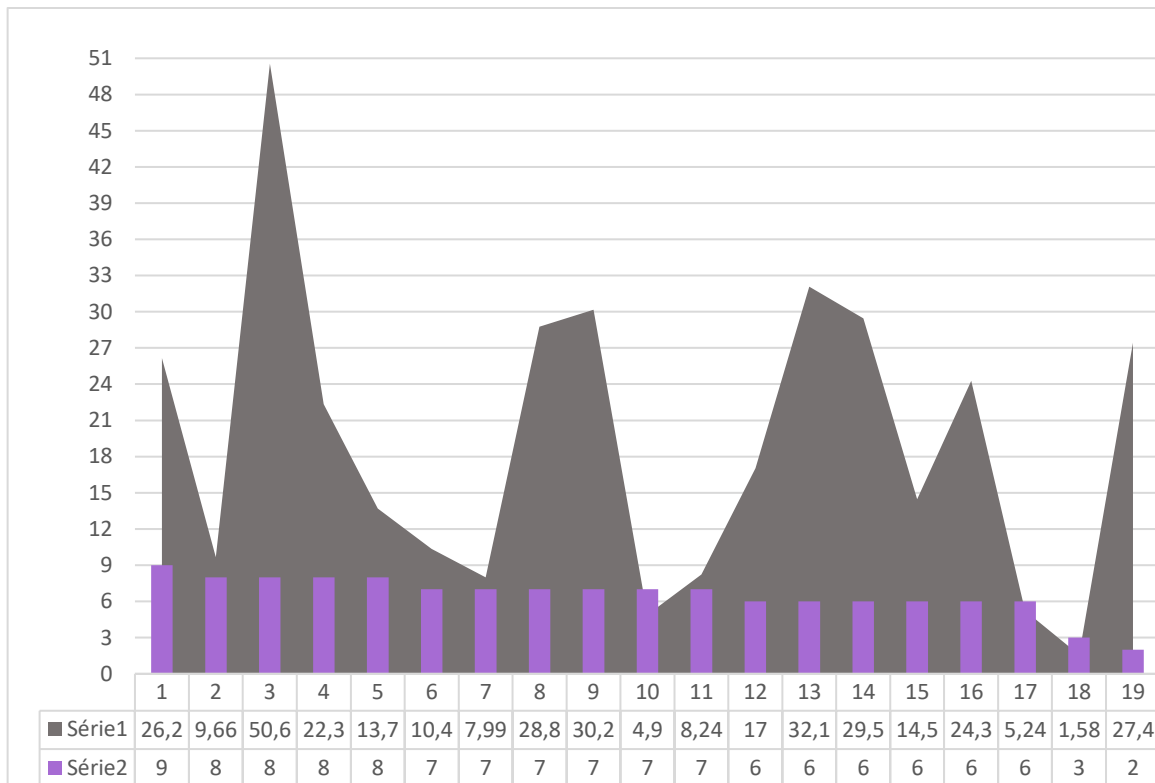
Clubes	Valor do Ativo Intangível*	Valor do Ativo Total*	% de participação do Ativo Intangível
Athletico – PR	16.806	1.063.280	1,58
Atlético – MG	82.293.109	794.920.794	10,35
Avaí – SC	5.630.445,11	70.446.397,79	7,99
Bahia – BA	26.719	92.899	28,76
Botafogo – RJ	12.337	127.717	9,66
Ceará - CE	3.793	13.827	27,44
Chapecoense – SC	12.710	48.604	26,15
Corinthians – SP	164.997	968.974	17,03
Cruzeiro – MG	184.671	575.625	32,08
Flamengo – RJ	178.003	590.250	30,16
Fluminense – RJ	24.057	491.329	4,90
Fortaleza – CE	4.360	14.798	29,46
Goiás – GO	8.373	57.883	14,47
Grêmio – RS	79.545	327.442	24,29
Internacional - RS	59.050	1.126.357	5,24
Palmeiras – SP	326.527	645.945	50,55
Santos – SP	58.852	263.471	22,34
São Paulo – SP	125.441	915.487	13,70
Vasco - RJ	18.490	224.397	8,24
MÉDIA TOTAL	-	-	18,72

*Valores expressos em milhares de reais (R\$)

Fonte: desenvolvida pela autora a partir dos dados coletados (2019).

Observa-se que existe grande variação na participação do valor dos atletas no Ativo Total dos times. 10 dos 19 times analisados estão abaixo da média de participação, que é de 18,72%. O time com maior participação é o Palmeiras (50,55%) e o com menor participação é o Athletico – PR (1,58%).

No Gráfico 3 a seguir pode-se observar que não existe relação entre a quantidade de itens evidenciados, com a participação do Ativo Intangível no Ativo Total. O maior exemplo disso é o Ceará, o time com menor evidenciação de itens, e a participação do Ativo Intangível no Ativo Total, está acima da média, com 27,4%.



Obs. do gráfico: Série1 representa a porcentagem de participação do Ativo Intangível no Ativo Total; Série2 representa a quantidade de itens evidenciados. A numeração de 1 a 19 representa os times, onde: 1- Chapecoense, 2- Botafogo, 3- Palmeiras, 4- Santos, 5- São Paulo, 6- Atlético – MG, 7- Avaí, 8- Bahia, 9- Flamengo, 10- Fluminense, 11- Vasco, 12- Corinthians, 13- Cruzeiro, 14- Fortaleza, 15- Goiás, 16- Grêmio, 17- Internacional, 18- Athletico - PR, 19- Ceará.

Gráfico 2: Relação de itens evidenciados, com a porcentagem de participação do Ativo Intangível

Fonte: desenvolvida pela autora a partir dos dados coletados (2019).

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve início questionando qual a aplicação do CPC n° 04 e da ITG 2003(R1) para reconhecimento do ativo intangível nos times de futebol.

O objetivo principal do trabalho foi, dando sequência ao trabalho anterior de Galvão e Miranda (2015), verificar como os times de futebol tem evidenciado o valor de seus jogadores, tanto profissionais quanto de categoria de base em formação. Após essa primeira análise, surgiu outros objetivos específicos que foram: 1- Comparar a contabilização do Ativo Intangível nos times de futebol, levando em consideração a quantidade de itens evidenciados; 2- Identificar e comparar a influência do Ativo Intangível, no Ativo Total dos times; 3- Demonstrar através de



um gráfico de combinação, se há relação entre a quantidade de itens evidenciados, com a porcentagem de participação do Ativo Intangível, no Ativo Total.

A pesquisa contou com as Demonstrações Contábeis de 19 times de futebol, todos participantes do Campeonato Brasileiro de 2019. Apenas 1 time participante da competição não foi analisado, pois não disponibilizou suas demonstrações *online*. Para atingir o objetivo principal, foram analisados os itens da ITG 2003(R1) que destacam os aspectos relativos ao valor dos atletas, que devem ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis nos times de futebol. Entre esses aspectos estão temas como base de mensuração, amortização, quantidade de atletas formados, gastos evidenciados por categoria de formação, total de atletas vinculados.

Para cada item evidenciado, foi usado “S” caso o time evidenciasse o item no Demonstrativo Contábil, ou “N” caso não houvesse a evidenciação. O total de evidenciações é 10 itens. O time que mais evidenciou essas informações, foi a Chapecoense (9 itens) e o que menos evidenciou foi o Ceará (2 itens). Em média, os times analisados evidenciaram 6,5 itens, ou seja, aproximadamente 7 itens da ITG 2003(R1) são destacados nos Demonstrativos Contábeis dos times. Comparando com o trabalho anterior de Galvão e Miranda (2015), houve um aumento de 2 itens evidenciados, na média dos times. Foi realizada uma análise vertical no Balanço Patrimonial de cada time, para verificar a porcentagem do valor dos atletas, no ativo total. A média observada, foi de 18,72%, 2,21% a mais em comparação ao trabalho anterior. O time com maior representatividade do Ativo Intangível, é o Palmeiras (50,55%) e com menor representatividade é o Athletico – PR (1,58%). Para observar a relação entre a quantidade de itens evidenciados, com a participação do Ativo Intangível no Ativo Total, foi elaborado um gráfico de combinação.

Uma contribuição dessa pesquisa é verificar se os times de futebol estão atendendo as Normas Brasileiras de Contabilidade, para a contabilização dos jogadores como Ativo Intangível (CPC 04) e confrontar se houve uma melhora dos índices em relação ao trabalho anterior com o mesmo objetivo. Os times de futebol que buscam entender seus recursos, intangíveis ou não, podem administrá-los e analisá-los de uma forma mais adequada. Isso influenciará nas tomadas de decisões e no melhor desempenho de suas atividades.

Como a produção científica tem como objetivo apropriar-se da realidade para melhor analisá-la e, posteriormente, produzir transformações, a discussão sobre a aplicação do CPC nº



04 e da ITG 2003(R1) para reconhecimento do ativo intangível nos times de futebol, além de aspecto prático relevante, reveste-se de importância para o meio acadêmico. Nesse contexto, a maior produção de estudos e conteúdos sobre diversas áreas de aplicação do CPC 04 e ITG 2003(R1) pode ser o início de um processo de transformação que começa na academia. Espera-se ainda, que maiores discussões sobre a transparência nas Demonstrações Contábeis dos times de futebol sejam encorajadas. Por mais que existam leis exigindo uma maior divulgação das informações, percebe-se ainda, mesmo com um número reduzido da amostra desse trabalho, que o Brasil está longe de atingir a transparência ideal em relação a contabilização dos jogadores nos times de futebol.

REFERÊNCIAS

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC) - **Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1) – Ativo Intangível**. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/187_CPC_04_R1_rev%2013.pdf>. Acesso em: 30 mar. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **ITG 2003 (R1) – Entidades Desportivas**. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2003\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2003(R1).pdf)>. Acesso em: 30 mar. 2019.

EXAME. **Os times de futebol que mais faturaram em 2018**. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/marketing/os-times-de-futebol-que-mais-faturaram-em-2018-palmeiras-lidera/>>. Acesso em: 09 set. 2019.

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**, Salvador, v. 6, n. 1, p. 112-131, jan./abr., 2016. Disponível em: <<http://www.revistas.uneb.br/index.php/financ/article/view/1069>>. Acesso em: 10 mai. 2019.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**: atualizada conforme os Pronunciamentos do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) e as Normas Brasileiras de Contabilidade NBT TG 1000 e ITG 1000. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015 [Minha Biblioteca]. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522498871/>>. Acesso em: 30 mar. 2019.

MARTINS, Eliseu *et al.* **Manual de Contabilidade Societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MÁXIMO, João. Memórias do futebol brasileiro. **Estudos Avançados**, São Paulo, v. 13, n. 37, p. 179-188, 1 dez. 1999. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/eav/article/view/9493/11062>>. Acesso em: 30 mar. 2019.

MINISTÉRIO DO ESPORTE. **Manual de Contabilidade Para Entidades Esportivas**. Disponível em: <http://www.esporte.gov.br/arquivos/apfut/Manual/manual_apfut_v1-1_spreads.pdf>. Acesso em: 30 mar. 2019.

SPORTS VALUE. **Finanças dos Clubes Brasileiros em 2018**. Disponível em: <<http://www.sportsvalue.com.br/wp-content/uploads/2019/05/SportsValue-Finan%C3%A7as-clubes-2018-Maio-2019-3.pdf>>. Acesso em: 09 set. 2019.