

4º LUGAR

Análise do Nível de Aderência à Norma NBC – ITG 2003 (R1) - Entidade Esportiva pelos Clubes de Futebol da Série A do Campeonato Brasileiro de 2022

Analysis of the Level of Adherence to the ITG 2003 (R1) - Sports Entity by Soccer Clubs who Played the Main Brazilian Championship in 2022

Artigo recebido em: 11/08/2023 e aceito em: 10/10/2023

Diego da Silva Rodrigues

Rio de Janeiro – RJ
Graduando em Ciências Contábeis pela FAF/UERJ
dsilva.rodrigues@hotmail.com

Flávia Rechtman Szuster

Rio de Janeiro – RJ
Professora Associada da UERJ
Doutora em Administração pela EBAPE/FGV
Mestre em Administração pela COPPEAD/UFRRJ
flavia.szuster@gmail.com

RESUMO

O presente estudo tem como base verificar o nível de adesão dada pelos clubes de futebol a NBC ITG 2003 (R1). Para tal, foi definida uma amostra dos 20 clubes que disputaram o campeonato brasileiro série A do ano de 2022, por meio de suas demonstrações contábeis do exercício findo 2022. Após exame dos dados, verificou-se um aumento no nível de evidenciação das informações, de modo que 90% dos clubes publicaram todas as demonstrações obrigatórias na norma, evidenciando um comprometimento por parte dos clubes em demonstrar mais transparência no trato das informações relevantes para o público. No entanto, em outros quesitos nota-se uma baixa evidenciação por parte das entidades, talvez pelo fato de a regulamentação atual não prever sanções para o descumprimento das obrigações previstas na norma.

Palavras-chave: Clubes de futebol. NBC ITG 2003(R1). Contabilidade Desportiva. Aderência NBC ITG 2003 (R1).

ABSTRACT

The present study is based on verifying the adherence level given by soccer clubs to NBC ITG 2003 (R1). To this end, a sample of the 20 clubs that competed in the Brazilian Serie A championship of the year 2022 was defined, through their financial statements for the year ended 2022. After examining the data, there was an increase in the level of disclosure of information, so that 90% of the clubs published all the mandatory statements in the standard, evidencing a commitment on the part of the clubs to demonstrate more transparency in the treatment of relevant information to the public. However, in other aspects, there is a low level of disclosure by the entities, perhaps due to the fact that the current regulation does not provide for sanctions for non-compliance with the obligations set forth in the standard.

Keywords: Soccer clubs. NBC ITG 2003(R1). Sports Accounting. NBC ITG 2003 (R1) adherence.

1. INTRODUÇÃO

Não é novidade a paixão do brasileiro pelo futebol e a importância cultural que esse esporte tem no contexto histórico do Brasil, no entanto, o futebol tem passado por mudanças ao longo dos anos. Segundo indicam Silva et. al. (2009), o esporte vem sofrendo um profundo processo de transformação ao longo dos anos. Se antes o esporte era tratado como uma atividade de entretenimento com o único intuito de difundir a prática desportiva, hoje se tornou uma grande oportunidade de negócio. Diante da importância do futebol para economia nacional, dos investimentos que são realizados, dos altos valores movimentados, constata-se um aumento do interesse do governo, investidores e torcedores para informações sobre a gestão de recursos financeiros de tais organizações. Conforme o levantamento financeiro realizado pela Ernst & Young em 2021, houve um aumento de 153% na receita dos clubes de futebol do período de 2012 a 2021, sendo que somente no ano de 2021 o futebol brasileiro gerou uma receita de cerca R\$7,5 bilhões.

Considerando esse desenvolvimento, os recursos gerados pelos clubes brasileiros e suas demonstrações financeiras, tornaram-se parte relevante para economia nacional e com isso o governo definiu regras para padronização, ou seja, adoção de critérios uniformes para elaboração e divulgação das demonstrações dos clubes.

Com a finalidade de promover essa padronização e maior transparência, o Conselho Federal de Contabilidade publicou a Resolução CFC nº 1.005/2004, estabelecendo instruções relativas ao registro e evidenciação das informações referentes as entidades desportivas. Com o advento da lei 11.638/07, que alterou a lei 6.404/76 e promoveu a convergência nacional aos padrões internacionais de contabilidade, a Resolução CFC nº 1.005/2004, tornou-se obsoleta.

O Conselho Federal de Contabilidade, então, instituiu a Resolução nº 1.429/2013, que revogou a resolução anterior e estabeleceu a Interpretação Técnica Geral 2003. A mencionada Interpretação Técnica está em vigor desde 2013, passando por uma revisão em 2017 que conferiu uma nova redação a essa norma.

Considerando a importância da padronização das demonstrações contábeis e o forte impacto do futebol na economia nacional, formulou-se o seguinte problema de pesquisa: Qual o nível de aderência dos Clubes de Futebol Brasileiros, no que tange as exigências da NBC ITG 2003 (R1)?

Considerando o problema de pesquisa proposto, o intuito geral do trabalho é determinar o nível de aderência dos clubes de futebol brasileiro da série A do ano de 2022 aos preceitos da ITG 2003 (R1).

Para este trabalho foram analisadas as demonstrações contábeis dos 20 clubes que disputaram o Campeonato Brasileiro Série A de 2022, referentes ao exercício financeiro findo em 2022, disponibilidades em seus sítios eletrônicos, conforme consta no quadro 1:

Quadro 1 – Amostra selecionada

TIMES SÉRIE A	
Palmeiras	Botafogo
Internacional	Santos

TIMES SÉRIE A	
Fluminense	Goiás
Corinthians	Red Bull Bragantino
Flamengo	Coritiba
Athletico Paranaense	Cuiabá
Atlético Mineiro	Ceará
Fortaleza	Atlético-GO
São Paulo	Avaí
América-MG	Juventude

Elaboração própria

Para análise das demonstrações contábeis foram definidos os seguintes objetivos específicos: (a) verificar se as demonstrações contábeis exigidas na NBC ITG 2003 (R1) foram publicadas em sua totalidade, (b) verificar a classificação e tratamento dado pelos clubes de futebol no que tange ao controle de gastos com formação de atletas, o tratamento das receitas obtidas por atletas, direito de transmissão, imagem, patrocínio, publicidade, e outras semelhantes nas notas explicativas.

Assim, para possibilitar a análise dos dados, realizou-se um estudo classificado como pesquisa aplicada, com o objetivo descritivo, abordagem qualitativa e realizada com procedimento de pesquisa documental.

Como justificativa do presente trabalho, destaca-se a importância social e econômica do futebol no contexto nacional. Ademais, considerando haver uma certa escassez de trabalhos sobre a ITG 2003 (R1), por tratar-se de uma norma relativamente recente, considerando a nova redação de 2017.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Para serem abordados os aspectos aos quais esse estudo se propõe, faz-se necessário, primeiramente, destacar a importância da evidência contábil para maior transparência é análise dos dados por investidores, torcedores, público e demais *stakeholders*.

2.1 Evidenciação contábil em clubes de futebol

Primeiramente, cabe pontuar a importância da evidência contábil para obtenção de maior transparência dos dados financeiros dos clubes de futebol, de modo a fornecer informações importantes para interessados em investir na organização.

De acordo com Rezende e Custódio (2012), o aumento do nível de evidência de clubes de futebol brasileiros é primordial para criar condições favoráveis ao ingresso de investidores privados e à transição para o regime empresarial. Ainda, segundo os autores, entre os benefícios gerados a partir desse aumento, podemos citar a redução da assimetria de informação entre os agentes do mercado, maior interesse na empresa para analistas de mercado, trazendo maior visibilidade à empresa, redução do custo de capital para a empresa e maior transparência na prestação de contas por parte dos gestores. (REZENDE e CUSTÓDIO, 2012).

Considerando a importância social e econômica do futebol para o país, o aumento do nível de evidência é primordial para gerar condições que favoreçam o ingresso de investidores privados, fato que ocorre

em diversos países. Aragaki (2002) acrescenta que a atração de investidores é um importante fomento para as atividades dos clubes brasileiros e ressalta a importância da divulgação contábil para os investidores em potencial. Nesses casos, mais do que nunca, a boa transparência nos números contábeis daria base para o início de boas negociações para os clubes brasileiros em dificuldades financeiras.

Para Silva e Carvalho (2009, p. 4):

Transformar os clubes em empresas tornou-se um verdadeiro pesadelo para boa parte dos dirigentes brasileiros. Algumas dessas instituições serviam a seus “cartolas” como trampolim eleitoral, fonte inesgotável de corrupção e apropriação indébita. O fato é que a mudança poderia ser até muito benéfica para os clubes, mas seria um obstáculo aos interesses dos seus responsáveis.

Por sua vez, Pinto (2004, p. 20) cita a importância da evidência contábil e a dificuldade em se obter informações financeiras,

[...] os clubes ainda são pessoas jurídicas fechadas, cujas informações contábeis são desconhecidas do público. Isto dificulta análises por parte do mercado sobre o potencial desses negócios no país. [...] Tais informações seriam de grande valia para orientar investidores locais e estrangeiros que pretendem investir no futebol do Brasil.

Vale ressaltar que a alteração dos clubes de futebol em empresas, por si só, não é a fórmula para os problemas dessas entidades. Entretanto, a organização sob forma de empresa faz com os clubes estejam sujeitos a fiscalização das entidades governamentais, bem como influenciam o aumento da credibilidade e transparência, desse modo, sócios, investidores e torcedores podem analisar de fato como está sendo direcionado as receitas dos clubes e conhecer a situação patrimonial de cada clube.

2.2 Normas Contábeis Regulatórias de Clubes de Futebol:

Em face do exposto, constata-se a importância da divulgação contábil sobre as atividades econômicas e financeiras dos clubes de futebol, de modo a analisar e avaliar a situação patrimonial, bem como averiguar o desempenho dos gestores, toda essa transparência no tratamento dos dados pode ser utilizada pelos interessados em geral (sócios, investidores, governo, torcedores etc.).

Desse modo, para aumentar a qualidade da evidência contábil dos clubes no Brasil, em 2013, o CFC emitiu a Resolução 1429, que revogou a NBC T 10.13 e aprovou a ITG 2003, estabelecendo novos critérios e procedimentos específicos de registros contábeis e de estruturação das demonstrações, haja vista a característica diferenciada dos ativos e passivos no âmbito das entidades de desportos (OLIVEIRA e ANDRADE, 2017), sendo esta, até o momento, a norma mais recente destinada a orientar entidades desportivas.

A NBC ITG 2003 (R1), estabeleceu obrigatoriedade da apresentação de demonstrações contábeis pelas organizações desportivas, tais como: Balanço Patrimonial (BP), Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), Demonstração do Resultado Abrangente (DRA), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), Demonstração de Fluxos de Fluxo de Caixa (DFC) e as Notas Explicativas.

A tabela a seguir demonstra o tratamento dado aos principais pontos da NBC ITG 2003:

Tabela 1 – NBC ITG 2003

NBC ITG 2003	CLASSIFICAÇÃO
Aquisição de direitos contatuais sobre atletas	Classificados como ativo intangível, em contas específicas, pelo valor efetivamente incorrido.
Valores pagos a atletas por contratação ou renovação de contrato	Classificados como ativo intangível, em contas específicas, pelo valor efetivamente incorrido.
Cessão temporária de direitos profissionais de atletas	Registrados como receita pela entidade cedente e como despesa pela entidade receptora, seguindo o regime de competência e de acordo com a fluência do prazo do contrato.
Cessão definitiva de direitos profissionais de atletas	Registrados como receita operacional pela entidade cedente, com custos ainda não amortizados registrados como despesas operacionais.

NBC ITG 2003	CLASSIFICAÇÃO
Antecipação contratual a atletas	Registrados como ativo, conforme o contrato, e apropriados no resultado pelo regime de competência.
Multas contratuais recebidas pela liberação de atletas	Registradas como receita operacional do exercício, em conta específica.
Receitas obtidas por atleta	Detalhado em notas explicativas.
Gastos com liberação de atletas	Detalhado em notas explicativas.
Percentual de participação do clube nas receitas e gastos com liberação de atletas	Detalhado em notas explicativas.
Avaliação do valor dos ativos intangíveis	O teste de recuperabilidade de ativos deve ser aplicado sobre os direitos contratuais dos atletas pelo menos uma vez até o fim do exercício.
Amortização de direitos contratuais	Amortizados segundo o prazo do contrato.
Atletas em formação	Registrados como ativo ou despesa.
Gastos com formação de atletas	Suportados pelos controles de composição por tipo, categoria e competência e pelo relatório mensal de apropriação de gastos para o resultado e para o intangível. Informações apresentadas em notas explicativas, registradas no ativo intangível, e montante amortizado constante no resultado do exercício.
Composição de direitos sobre atletas	Detalhada nas notas explicativas. Registrada no ativo intangível e com a segregação do valor correspondente a gasto e amortização.
Plantel de atletas vinculados à entidade na data base das demonstrações contábeis	Detalhado em notas explicativas, inclusive com o percentual de direito econômico.
Seguros contratados para ativos da entidade desportiva	Detalhado em notas explicativas.
Arrecadação de bilheteria	Reconhecida como receita, em conta específica.
Antecipação de arrecadação de bilheteria	Registrada como passivo circulante ou não circulante, em conta específica.
Direitos e obrigações com entidades estrangeiras	Detalhado em notas explicativas.
Direitos e obrigações não passíveis de registro contábil em relação à atividade desportiva profissional	Detalhado em notas explicativas.
Contingências ativas e passivas de natureza tributária, trabalhista, cível e assemelhadas	Detalhado em notas explicativas.

Fonte: (Oliveira e Andrade, 2017)

Em geral, a contabilização e evidenciação de informações acerca dos clubes de futebol tendem a seguir um padrão previsto na ITG 2003 (R1) com revisão no ano de 2017, que aponta a necessidade de se produzir informações úteis a tomada de decisão. Para Prado e Moreira (2014), conhecer bem a norma vigente é essencial para proporcionar aos usuários da informação contábil, o acesso a dados de qualidade e livres de omissões ou registros equivocados de eventos desportivos com implicações contábeis.

Considerando a revisão da norma realizada em 2017, que trouxe a inclusão do item controle de gastos com formação de atletas, cujo objetivo é estabelecer que os custos podem ser reconhecidos como ativo intangível a partir do momento em que o candidato a atleta apresentar viabilidade técnica de se tornar atleta profissional, de acordo com a NBC TG 04 – Ativo Intangível (CFC, 2017). Tendo em vista a adição do item, o presente estudo procura analisar o nível de adesão das informações apresentadas pelos clubes de futebol no exercício social findo em 2022, verificar como está sendo apresentado o controle de gastos com formação de atletas, o tratamento das receitas obtidas por atletas, direito de transmissão, imagem, patrocínio, publicidade, e outras informações apresentadas nas notas explicativas.

2.3 Estudos Anteriores

No campo da contabilidade desportiva, podemos encontrar alguns trabalhos acerca do nível de evidenciação contábil dos clubes de futebol brasileiro. Custódio e Rezende (2012) verificaram que no ano de 2006 e 2007 as publicações das demonstrações contábeis pelos clubes brasileiros de futebol adotaram critérios contábeis uniformes para eventos semelhantes, que envolviam os direitos federativos, após a publicação da NBC 10.13, e constataram que havia clubes que não atendiam o que era preconizado nas determinações da NBC 10.13, não fornecendo aos seus usuários as informações recomendadas pela norma. Entre as implicações, ressalta-se que uma havia significativa diminuição do nível de comparabilidade e transparência entre as demonstrações contábeis

publicadas pelos clubes brasileiros.

Já no estudo de Cordeiro (2020), apesar de alguns clubes não publicarem todos os relatórios, 85% dos clubes da amostra estudada publicaram todas as demonstrações obrigatórias.

Por sua vez, Gomes, (2020) constatou a partir da aplicação do *checklist* elaborado por Souza et al. (2015) que os clubes da Série A do Campeonato Brasileiro atenderam, em média, a 60,13% dos itens exigidos pelo normativo, o que indica que os clubes não atendiam em plenitude os requisitos da norma.

Considerando o tempo decorrido dos trabalhos publicados e a escassez de pesquisas no campo desportivo que visam à análise das demonstrações contábeis dos clubes de futebol e tendo em vista a importância da evidência contábil para uma maior transparência das informações dos clubes, o presente trabalho procura, verificar se os clubes aumentaram o nível de aderência a norma e atenderam todos os critérios preestabelecidos na norma em questão.

3. METODOLOGIA

O presente estudo tem caráter predominantemente descritivo. Já no que tange aos meios de pesquisas e o procedimento, caracteriza-se como uma pesquisa documental.

A amostra é formada pelos clubes de futebol que disputaram a Série A do Campeonato Brasileiro em 2022, ou seja, Sociedade Esportiva Palmeiras, Sport Club Internacional, Fluminense Football Club, Sport Club Corinthians Paulista, Clube de Regatas do Flamengo, Club Athletico Paranaense, Clube Atlético Mineiro, Fortaleza

Esporte Clube, São Paulo Futebol Clube, América Futebol Clube, Botafogo de Futebol e Regatas, Santos Futebol Clube, Goiás Esporte Clube, Red Bull Bragantino, Coritiba Foot Ball Club, Cuiabá Esporte Clube, Ceará Sporting Club, Atlético Clube Goianiense, Avaí Futebol Clube e Esporte Clube Juventude.

Foi realizada uma análise nas demonstrações contábeis dos clubes de futebol, bem como o nível de aderência dos clubes de futebol quanto

a NBC ITG 2003 (R1) e foi verificado como o controle de gastos com formação de atletas, adicionado na revisão de 2017 está sendo tratado pelos clubes de futebol. Ademais, foi observado como os clubes evidenciam o tratamento das receitas obtidas por atletas, direito de transmissão, imagem, patrocínio, publicidade, e outras informações relevantes apresentadas nas notas explicativas dos clubes analisados.

Na próxima etapa do presente estudo, já com amostra dos clubes definidas, bem como as demonstrações contábeis do exercício social findo em 2022, resultados obtidos na próxima sessão servem como indicador do nível de adesão de cada clube aos preceitos definidos na NBC ITG 2003 (R1).

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Para verificar o nível de aderência a NBC ITG 2003 (R1), foi analisado se os clubes de futebol que disputaram a Série A do Campeonato Brasileiro em 2022 publicaram todas as demonstrações contábeis obrigatórias. Considerando a amostra de 20 clubes exposta no quadro 1 do presente artigo, foi obtido os seguintes resultados conforme o quadro 2 abaixo. Constatamos que 98,33% das demonstrações obrigatórias foram publicadas e 90% dos clubes publicaram todas as demonstrações obrigatórias.

Quadro 2 – Demonstrações obrigatórias, NBC ITG 2003 (R1) e

DVA (Demonstração do Valor Adicionado)

ASPECTO ESTUDADO	Nº DE CLUBES QUE DIVULGARAM	PERCENTUAL
Balanco Patrimonial	20	100%
Demonstração do Resultado do Exercício	20	100%
Demonstração do Resultado Abrangente	19	95%
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	20	100%
Demonstração dos Fluxos de Caixa	20	100%
Notas Explicativas	19	95%
Demonstração do Valor Adicionado	3	15%

Fonte: Adaptado NBC ITG 2003

Tabela 2 – Notas Explicativas

EXERCÍCIO SOCIAL 2022		
CLUBES DA SÉRIE A	ESTADO	CONTROLE COM GASTOS COM FORMAÇÃO DE ATLETAS
Palmeiras	SP	"Os gastos com a formação de atletas correspondem, principalmente, a: alojamento, alimentação, transporte, assistência médica, comissão técnica etc. Tais custos são reclassificados para a rubrica de "atletas formados" quando da profissionalização."
Fluminense	RJ	"Reconhecidos pelos valores gastos diretamente relacionados com a formação de atletas (alojamento, alimentação, transporte, educação, vestuário, assistência médica, comissão técnica etc.). O Clube capitaliza os custos de formação de atletas das categorias sub-15 (infantil), sub-17 (juvenil) e sub-20 (júnior), sendo os gastos incorridos com atletas das categorias inferiores reconhecidos diretamente no resultado do exercício. Quando da profissionalização do atleta, os custos são transferidos para a conta específica de "Atletas formados" e amortizados no resultado do exercício pelo método linear, tal como descrito mais acima no tópico "atletas profissionais"
Flamengo	RJ	"Nesta conta são reconhecidos os gastos diretamente relacionados com a formação de atletas (alojamento, alimentação, transporte, educação, vestuário, assistência médica, comissão técnica etc.) São contabilizados como intangível, os valores para os quais são esperados benefícios econômicos e caixa. Para se definir o valor correto que deve ser apropriado é adotada uma porcentagem de sucesso que considera o histórico de atletas que se tornam profissionais sobre o total de atletas em formação. Essa taxa é revisada a partir do momento em que os atletas em formação assinam contratos de trabalho como profissionais. Para tanto, a gestão do futebol de base, realiza semestralmente a avaliação dos atletas da base para avaliar a viabilidade técnica e definir os atletas aptos a continuarem o processo de formação profissional. Nesta avaliação, aqueles que não apresentarem bom desempenho são dispensados e todo o saldo previamente contabilizado como intangível é baixado contra o resultado do exercício."
Atlético Mineiro	MG	"Incluem os gastos incorridos com os atletas em formação (base), atribuídos individualmente aos atletas ainda não profissionalizados. Os custos incorridos mensalmente com a formação de atletas são devidamente segregados das demais despesas/custos do clube e são rateados uniformemente para compor o custo individual de cada atleta, conforme o número de atletas em formação no mês em que são incorridos. A amortização dos custos com formação de atletas ocorre a partir do momento em que o atleta é profissionalizado ou quando da dispensa do atleta em formação."

Dos 20 clubes analisados, 10% dos clubes não divulgaram todas as demonstrações obrigatórias. O Sport Club Corinthians Paulista não apresentou a DRA (Demonstração do Resultado Abrangente) e o Red Bull Bragantino não publicou as notas explicativas, de modo que não foi possível verificar todos os itens estudados nesse artigo, pois através destas identificamos a situação financeira e esclarecemos os critérios contábeis utilizados pelos clubes de futebol. O Sport Club Corinthians Paulista, São Paulo Futebol Clube e Santos Futebol Clube apresentaram a DVA (Demonstração do Valor Adicionado) que não é um item obrigatório previsto na NBC ITG 2003 (R1), porém é de suma importância para evidenciar a riqueza gerada pela companhia em um determinado período e como ela foi distribuída entre os setores envolvidos no processo.

A seguir serão analisados os aspectos que foram adicionados na revisão da NBC ITG 2003 (R1), acerca do controle de gastos com formação de atletas previsto na referida norma, receitas de bilheterias, direito de transmissão e de imagem, patrocínio, publicidade, luva e outras assemelhadas e os itens obrigatórios que devem estar presentes nas notas explicativas dos clubes analisados:

ITENS ANALISADOS
Controle de gastos com formação de atletas
Receita de bilheterias, direito de transmissão e de imagem, patrocínio, publicidade, luva e outras assemelhadas
Notas explicativas

Fonte: Adaptado NBC ITG 2003

4.1 Controle de gastos com formação de atletas

Segundo com a NBC TG 04 – Ativo Intangível" (CFC, 2017), os gastos com a formação de atletas podem ser reconhecidos como ativo intangível a partir do momento em que o candidato a atleta apresentar viabilidade técnica de se tornar atleta profissional.

Dos 20 clubes de futebol, 19 publicaram nas notas explicativas informações referentes aos gastos com formação de atletas previsto na norma estudada em questão. Apenas o Red Bull Bragantino não publicou notas explicativas, de modo que não há como avaliar o tratamento dado pelo clube ao item em questão. No quadro abaixo, constam as notas explicativas de alguns clubes que apresentaram adequadamente o controle de gastos com formação de atletas.

EXERCÍCIO SOCIAL 2022		
CLUBES DA SÉRIE A	ESTADO	CONTROLE COM GASTOS COM FORMAÇÃO DE ATLETAS
Botafogo	RJ	"Avaliação técnica dos atletas das categorias de base, para definir quais atletas estão aptos a continuarem o processo de formação profissional. Essa avaliação, considera em suas premissas o desempenho histórico de profissionalização e projeções de recuperabilidade dos candidatos a atleta. Caso o atleta não tenha mais viabilidade técnica para compor o elenco do Clube, ele é dispensado e são baixados os respectivos custos registrados no intangível como atletas em formação."
Cuiabá	MT	"O Clube possui gastos diretamente relacionados com a formação de atletas, registrados em seu ativo imobilizado, sob a referência "Atletas em formação", no montante de R\$ 4.460.762, em 31 de dezembro de 2022. Considerando que o clube ainda está desenvolvendo controles e critérios para mensuração do valor recuperável do referido ativo intangível, não houve o reconhecimento da amortização para esse exercício, razão pela qual não foi possível concluirmos sobre a adequação do referido saldo nas demonstrações contábeis, bem como os respectivos efeitos no resultado do exercício."
Atlético-GO	GO	"Nessa rubrica estão registrados os gastos incorridos com aquisição de direitos econômicos/federativos e de atletas profissionais, formados na base, que são transferidos da rubrica "atletas em formação" para "atletas profissionais", quando da profissionalização do atleta. A amortização é calculada de acordo com o prazo de vigência do contrato e perdas por redução do valor recuperável, quando aplicável."
Juventude	RS	"Custo de formação de atletas: Estão registrados pelos custos incorridos na formação. A amortização ou baixa deste custo ocorre a partir da transferência para o grupo de Atleta formado ou quando o mesmo deixa em definitivo o clube."

4.2 Receita de bilheteria, direito de transmissão e de imagem, patrocínio, publicidade, luva e outras semelhantes

Segundo o item 10 da norma contábil, as receitas de bilheteria (parte destinada à entidade), direito de transmissão e de imagem, patrocínio, publicidade, luva e outras semelhantes devem ser registradas em contas específicas segundo o princípio da competência (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2013). Considerando a amostra estudada, após analisar as demonstrações contábeis dos clubes, constatou-se que todos os clubes fizeram a classificação conforme a norma. Ressalta-se que não foi possível verificar o item analisado no Red Bull Bragantino, que não publicou as suas notas explicativas.

4.3 Notas Explicativas

Segundo Iudícibus (2010), as Notas Explicativas: são utilizadas para descrever práticas contábeis adotadas pela entidade, composição, detalhamento e informações adicionais sobre determinadas contas, restrições em relação ao uso de ativos, garantias oferecidas a terceiros e obrigações potenciais, entre outras informações.

Ademais, o item 19 da NBC ITG 2003 (R1) - Entidade Esportiva, define como itens obrigatórios de apresentação pelos clubes informação sobre gasto com formação de atletas, composição de direitos sobre atletas, receitas obtidas por atletas e seus respectivos gastos com liberação, valores de direitos e obrigações com entidades estrangeiras, direitos e obrigações não passíveis de registro contábil em relação à atividade desportiva e seguros contratados para quaisquer ativos da entidade, inclusive atletas (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2013). O controle de gastos com formação de atletas, foi analisado previamente no item 4.1 do presente trabalho.

O segundo item que a norma impõe em relação à apresentação nas notas explicativas é a composição dos direitos sobre atletas, registrados no ativo intangível, separando o valor do custo da amortização. Dos 20 clubes analisados, todos fizeram a discriminação corretamente nas notas explicativas. Novamente, não foi possível analisar o item no Red Bull Bragantino, que não apresentou as notas explicativas.

Outra informação que deve constar nas notas explicativas é o total de atletas vinculados ao clube na data da publicação das demonstrações contábeis, informando o percentual de direito econômico individual por atleta e por categoria ou a inexistência do direito econômico do atleta. A apresentação do percentual de direito econômico foi uma adição realizada pela revisão da norma em 2017, sendo que na redação original, os clubes tinham obrigação de divulgar somente o percentual individual de cada atleta.

Dos clubes analisados, somente o Palmeiras, Santos, Goiás, Flamengo e Corinthians, apresentaram a porcentagem acerca da composição sobre os direitos dos atletas. Mais uma vez, não foi possível verificar essa informação no clube Red Bull Bragantino, pois não houve a publicação das notas explicativas. Já os demais clubes

apresentaram somente a movimentação na conta do ativo intangível, sem informar a porcentagem de direitos econômicos sobre os atletas sob responsabilidade dos clubes.

Outro item que deve constar nas notas explicativas, é a informação sobre as obrigações com entidades estrangeiras. Este item está geralmente atrelado aos valores a pagar e receber oriundos de transações de atletas com clubes no exterior. Os clubes que fizeram a evidenciação do item em questão foram Flamengo, Fluminense, Goiás, Palmeiras, Santos e São Paulo.

Ainda, a NBC ITG 2003(R1) impõe em seu item 17.c que os clubes demonstrem em suas notas explicativas os direitos e obrigações contratuais não passíveis de registro contábil relativas à atividade desportiva, após a verificação não houve nenhum clube que fez menção do item em questão nas notas explicativas.

No que tange às contingências ativas e passivas de natureza tributária, previdenciária, trabalhista, civil e semelhantes, apenas o Red Bull Bragantino não publicou notas explicativas, portanto não foi possível a verificação.

Por fim, o último item trata dos seguros contratados para os atletas profissionais e demais ativos da entidade. Os clubes América Mineiro, Botafogo, Ceará, Cuiabá e Juventude, não mencionaram quaisquer informações sobre seguros em suas notas explicativas. Já o clube Fortaleza, mencionou que em 31/12/2022 tinha apenas seguro de vida, não citando o seguro para os demais ativos. Novamente não foi possível analisar o item em questão para o Red Bull Bragantino, pois não houve a publicação das notas explicativas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando a importância da divulgação das demonstrações contábeis para melhor transparência dos clubes, o presente estudo procura verificar o nível de adesão dos clubes de futebol da primeira divisão aos preceitos da NBC ITG 2003 (R1) - Entidade Esportiva no ano de 2022. Os resultados após as análises das demonstrações contábeis dos clubes demonstram um avanço, de modo que 90% dos clubes da amostra selecionada publicaram todas as demonstrações obrigatórias. No que concerne o controle de gastos com atletas e as receitas de bilheterias, direitos de transmissão e de imagem, patrocínio, publicidade, luva e outras semelhantes, verifica-se uma boa aderência por parte dos clubes.

Ainda, da amostra selecionada, 19 clubes publicaram em suas notas explicativas informações referentes ao controle de gastos com a formação de atletas e todos os clubes evidenciaram informações sobre as receitas, demonstrando uma preocupação dos clubes em evidenciarem tais informações.

Já em relação ao conteúdo das notas explicativas, foi possível verificar uma evidenciação aceitável por parte dos clubes na maioria dos itens analisados. No entanto, a divulgação do total de atletas vinculados ao clube e o percentual de direito econômico individual por atleta teve baixa evidenciação. O fato vai de encontro com Gomes (2020), que afirma que o receio em publicar esta informação se origina da situação re-

corrente na qual os clubes detêm um percentual baixo sobre os direitos econômicos de muitos de seus atletas.

Portanto, verificou-se uma melhora no nível de evidenciação por parte dos clubes, demonstrando uma evolução no nível de transparência das informações contábeis. O fato é de suma importância para os investidores e público.

Espera-se que a chegada de investidores e a profissionalização dos clubes de futebol aumente ainda mais a evidenciação dos fatos nas demonstrações contábeis, o que é benéfico para os usuários externos. Ainda, a existência de punições aos clubes que não seguem os direcionamentos da norma, poderia aumentar a qualidade da informação contábil nestas demonstrações.

REFERÊNCIAS

[HTTPS://CONGRESSO USP.FIPECAFI.ORG/ANAIS/ARTIGOS92009/305.PDF](https://congressousp.fipecafi.org/anaais/artigos92009/305.pdf)

[HTTPS://WWW.EY.COM/PT_BR/AGENCIA-EY/NOTICIAS/CLUBES-DE-FUTEBOL-ARRECADARAM-R--7-1-BILHOES-EM-2021](https://www.ey.com/pt_br/agencia-ey/noticias/clubes-de-futebol-arrecadaram-r--7-1-bilhoes-em-2021)

[HTTPS://ASSETS.EY.COM/CONTENT/DAM/EY-SITES/EY-COM/PT_BR/TOPICS/MEDIA-AND-ENTERTAINMENT/EY-LEVANTAMENTO-FINANCEIRO-DOS-CLUBES-BRASILEIROS-2021.PDF](https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/pt_br/topics/media-and-entertainment/ey-levantamento-financeiro-dos-clubes-brasileiros-2021.pdf)

ARAÚJO, S. F.; BUESA, N. Y. CONTABILIDADE FINANCEIRA: A ADOÇÃO DA RESOLUÇÃO N.º 1.005/2004 NOS CLUBES PAULISTAS DE FUTEBOL PROFISSIONAL. REVISTA ELETRÔNICA GESTÃO E NEGÓCIOS, SÃO BERNARDO DO CAMPO, V. 3, N. 1, P. 1-24, JAN./JUN. 2012.

DANTAS, J. A.; ZENDERSKY, H. C.; SANTOS, S. C. D.; NIYAMA, J. K. A DUALIDADE ENTRE OS BENEFÍCIOS DO DISCLOSURE E A RELUTÂNCIA DAS ORGANIZAÇÕES EM AUMENTAR O GRAU DE EVIDENCIAÇÃO. REVISTA ECONOMIA & GESTÃO, V. 5, N. 11, P. 56-76, 2005.

REZENDE, J.; CUSTÓDIO, R. S.. UMA ANÁLISE DA EVIDENCIAÇÃO DOS DIREITOS FEDERATIVOS NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS CLUBES DE FUTEBOL BRASILEIROS. REVISTA DE EDUCAÇÃO E PESQUISA EM CONTABILIDADE, BRÁSILIA, V. 6, N. 3, P. 229-245, JUL./SET. 2012.

ARAGAKI, C. TRANSPARÊNCIA NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE CLUBES DE FUTEBOL - O CASO DO PASSE DOS ATLETAS PROFISSIONAIS. ESPORTE BIZZ, 18 DEZ. 2002. DISPONÍVEL EM: <[HTTP://WWW.ESPORTEBIZZ.COM.BR/ESPORTE_BIZZ/INDEX.ASP](http://www.esportebizz.com.br/esporte_bizz/index.asp)>. ACESSO EM: 24 AGO. 2008.

SILVA, J. A. F.; CARVALHO, F. A. A. EVIDENCIAÇÃO E DESEMPENHO EM ORGANIZAÇÕES DESPORTIVAS: UM ESTUDO EMPÍRICO SOBRE CLUBES DE FUTEBOL. RCO – REVISTA DE CONTABILIDADE E ORGANIZAÇÕES – FEARP/USP, V. 3, N. 6, P. 96-116, MAIO/AGO. 2009.

PRADO, T. A. R.; MOREIRA, F. S. A. O TRATAMENTO CONTÁBIL ADOTADO PELOS CLUBES DE FUTEBOL NO REGISTRO DE ATLETAS PROFISSIONAIS E AMADORES: UM ESTUDO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO EXERCÍCIO SOCIAL DE 2012. IN: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 14, 2014, SÃO PAULO. ANAIS... SÃO PAULO: FIPECAFI, 2014.

GIL, A. C. (2002). COMO ELABORAR PROJETOS DE PESQUISA. 4 ED. SÃO PAULO: ATLAS.

CERVO, A. L., & BERVIAN, P. A. (2002). METODOLOGIA CIENTÍFICA. 5 ED. SÃO PAULO: PRENTICE HALL

GOMES, GABRIEL. EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DE CLUBES DE FUTEBOL: ANÁLISE SOBRE A ADERÊNCIA DOS CLUBES À ITG 2003 (R1).

CORDEIRO, SAMARA. ADERÊNCIA DOS CLUBES DE FUTEBOL AS MUDANÇAS DA NBC ITG 2003 (R1): UM ESTUDO FEITO COM OS CLUBES QUE COMPÕE A SÉRIA A DO CAMPEONATO BRASILEIRO DE 2020.

OLAUTO; ROMUALDO D.; BEUREN, ILSE M. COLETA, ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS. IN.: BEUREN, ILSE M. (COORD.) COMO ELABORAR TRABALHOS MONOGRÁFICOS EM CONTABILIDADE: TEORIA E PRÁTICA. 3. ED. SÃO PAULO: ATLAS, 2006. P. 117 – 144.

[HTTPS://WWW2.CFC.ORG.BR/SISWEB/SRE/DETALHES_SRE.ASPX?CODIGO=2017/ITG2003\(R1\)&ARQUIVO=ITG2003\(R1\).DOC&_GA=2.191899369.276612284.1687437687-1061764685.1686841165](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2017/ITG2003(R1)&arquivo=ITG2003(R1).doc&_ga=2.191899369.276612284.1687437687-1061764685.1686841165)

IUDIBICIUS, SÉRGIO DE ET AL. MANUAL DE CONTABILIDADE SOCIETÁRIA APLICÁVEL A TODAS AS SOCIEDADES DE ACORDO COM AS NORMAS INTERNACIONAIS E DO CPC. FIPECAFI – FUNDO DE INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS, FEA/USP. SÃO PAULO: EDITORA ATLAS S. A., 2010.

SOUZA, A. G. ET AL. DISCLOSURE NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS: UM ESTUDO SOBRE O NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DOS CLUBES DE FUTEBOL DA SÉRIE “A” DO CAMPEONATO BRASILEIRO DE 2013 À LUZ DA RESOLUÇÃO CFC N.º 1.429/2013. IN: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 15, 2015, SÃO PAULO. ANAIS... SÃO PAULO: FIPECAFI, 2015.

LINS, M. Y. S.; RÉGO, T. F. ADERÊNCIA DOS CLUBES DE FUTEBOL BRASILEIROS A ITG 2003 (R1). REVISTA CONHECIMENTO CONTÁBIL, MOSSORÓ, V. 9, N. 2, P. 114-130, JUL./DEZ. 2019.

PINTO, A. R. NECESSIDADE DE APRIMORAMENTO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DOS CLUBES DE FUTEBOL – UMA ANÁLISE SOB A ÓTICA DA AUDITORIA INDEPENDENTE. 2004.

100 F. MONOGRAFIA (BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS) – FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DE RIBEIRÃO PRETO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO, RIBEIRÃO PRETO, 2004.

OLIVEIRA, GEOVANI GABIZO DE; ANDRADE, GUILHERME PAULO. EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NAS ENTIDADES DESPORTIVAS: UM ESTUDO DA APLICAÇÃO DA ITG 2.003/2013 NOS CLUBES DE FUTEBOL DO RIO DE JANEIRO NO ANO DE 2015. 2018.

CERVO, A. L., & BERVIAN, P. A. (2002). METODOLOGIA CIENTÍFICA. 5 ED. SÃO PAULO: PRENTICE HALL.

SEVERINO, A. J. (2007). METODOLOGIA DO TRABALHO CIENTÍFICO. 23 ED. REVISTA E ATUALIZADA. SÃO PAULO: CORTEZ.

IUDÍCIBUS, S. TEORIA DA CONTABILIDADE. 9º ED. SÃO PAULO: ATLAS, 2009.