

O Custo de Formação de Atletas no Futebol Brasileiro e a Mensuração do Ativo Intangível: Um Estudo de Caso no Coritiba Foot Ball Club.

Vicente Pacheco (UFPR) - vpacheco@ufpr.br

Lauro Brito de Almeida (UFPR) - gbrito@uol.com.br

Odirlei Acir Tedesco (UFPR) - odirleitedesco@hotmail.com

Pedro Ylunga Costa da Silva (UFPR) - pedroylunga@yahoo.com.br

Andre Junior de Oliveira (UFPR) - ajrololiveira507@gmail.com

Resumo:

Esta pesquisa tem por objetivo principal analisar e estudar os procedimentos, critérios e métodos utilizados por um clube de futebol brasileiro para apurar e divulgar o Custo com Formação de Atletas e conseqüentemente o valor do Ativo Intangível decorrente dos direitos econômicos e federativos originados a partir dos investimentos efetuados nas categorias de base do futebol. O estudo também objetivou a comparação das práticas adotadas com aquelas estabelecidas na legislação aplicável às entidades desportivas. Para alcançar os objetivos pretendidos, foi estudado o caso do Coritiba Foot Ball Club, que recentemente (2011) implantou sistema de apuração e gerenciamento dos Custos de Formação de Atletas e Ativo Intangível. A pesquisa tem natureza quali-quantitativa, com características de uma pesquisa descritiva, assumindo a forma de um estudo de caso. A pesquisa foi realizada a partir de dados secundários levantados, confirmados com entrevistas e análise de conteúdo dos informativos recebidos. O trabalho encontra-se dividido em cinco seções, sendo a primeira a parte introdutória, na segunda parte é desenvolvido o embasamento teórico-empírico, a terceira descreve a metodologia utilizada para análise e descrição dos resultados, a quarta seção é apresentada os resultados encontrados, e finalmente a última seção, onde são feitas as considerações finais da pesquisa. Os resultados proporcionaram a demonstração e entendimento dos procedimentos, critérios e métodos adotados para a apuração dos Custos com Formação de Atletas e Ativo Intangível, assim como restaram evidências de que o clube objeto do estudo cumpre com as normativas legais aplicáveis ao cálculo e evidenciação das informações estudadas.

Palavras-chave: *Futebol. Custo de Formação de Atletas. Ativo Intangível.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor*

O Custo de Formação de Atletas no Futebol Brasileiro e a Mensuração do Ativo Intangível: Um Estudo de Caso no Coritiba Foot Ball Club.

RESUMO

Esta pesquisa tem por objetivo principal analisar e estudar os procedimentos, critérios e métodos utilizados por um clube de futebol brasileiro para apurar e divulgar o Custo com Formação de Atletas e conseqüentemente o valor do Ativo Intangível decorrente dos direitos econômicos e federativos originados a partir dos investimentos efetuados nas categorias de base do futebol. O estudo também objetivou a comparação das práticas adotadas com aquelas estabelecidas na legislação aplicável às entidades desportivas. Para alcançar os objetivos pretendidos, foi estudado o caso do Coritiba Foot Ball Club, que recentemente (2011) implantou sistema de apuração e gerenciamento dos Custos de Formação de Atletas e Ativo Intangível. A pesquisa tem natureza quali-quantitativa, com características de uma pesquisa descritiva, assumindo a forma de um estudo de caso. A pesquisa foi realizada a partir de dados secundários levantados, confirmados com entrevistas e análise de conteúdo dos informativos recebidos. O trabalho encontra-se dividido em cinco seções, sendo a primeira a parte introdutória, na segunda parte é desenvolvido o embasamento teórico-empírico, a terceira descreve a metodologia utilizada para análise e descrição dos resultados, a quarta seção é apresentada os resultados encontrados, e finalmente a última seção, onde são feitas as considerações finais da pesquisa. Os resultados proporcionaram a demonstração e entendimento dos procedimentos, critérios e métodos adotados para a apuração dos Custos com Formação de Atletas e Ativo Intangível, assim como restaram evidências de que o clube objeto do estudo cumpre com as normativas legais aplicáveis ao cálculo e evidenciação das informações estudadas.

Palavras-chaves: Futebol. Custo de Formação de Atletas. Ativo Intangível.

Área Temática: Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor.

1 INTRODUÇÃO

O futebol é uma das principais modalidades esportivas, se não a mais praticada e conhecida no mundo. Tal fato pode ser explicado, pois este mobiliza, transforma e sobretudo realça a paixão que transborda as fronteiras de diversas pessoas espalhadas no mundo.

No Brasil, o futebol foi difundido no final do século XIX por meio do paulista Charles W. Miller, filho do engenheiro escocês John D'Silva Miller. Ele trouxe da terra de seus pais o primeiro par de bolas e o livro de regras do jogo, tornando-se, a partir de então, o "Pai do Futebol Brasileiro" (ANDRADE, 2009).

No entanto, a difusão do futebol no Brasil e no mundo, tornou-se tão popular que passou a oferecer inúmeras oportunidades de negócios para os clubes, trazidas pelo mercado consumidor representado pelos torcedores (CUSTÓDIO; REZEDE, 2009).

A pesquisa realizada pela Pluri Consultoria (2012), estima que o futebol representa cerca de 53% do PIB do setor esportivo, que é equivalente a aproximadamente 1,6% do PIB brasileiro, ou seja, um total de 65,6 bilhões de reais. Recentemente a Pluri Consultoria (2013) efetuou o levantamento da receita total dos 25 principais clubes do país reunindo a soma de R\$ 3,25 bilhões.

Diante deste cenário, o mercado do futebol apresenta uma evolução crescente em todos os níveis desde a sua regulação, profissionalização da gestão administrativa, financeira, econômica e de expansão do mercado consumidor. Neste contexto de lógica de mercado, o clube de futebol e os jogadores transformam-se em ativos intangíveis (sendo os jogadores

transformados em mercadoria quando comercializados), os torcedores, os consumidores de produtos do clube, o jogo em ativo financeiro e o futebol, o grande negócio (GONÇALVES; CARVALHO, 2006).

Porém, apesar deste desenvolvimento, nem todos os clubes de futebol conseguem angariar todos os benefícios gerados pelo mercado da bola. Este fato é evidenciado no futebol brasileiro, onde a maioria dos clubes são constituídos sob forma de entidades sociais sem fins lucrativos, e ainda enfrentam resistência da maior parte dos gestores, que agem segundo motivações pessoais, gerando disputas internas e prejuízos aos clubes com medidas de curto prazo (LEONCINI, 2001).

As diretrizes normativas e regulamentos promulgados atualmente, têm promovido mudanças na gestão dos clubes de futebol, sendo equiparados às sociedades empresariais. Despertando o interesse dos pesquisadores, acadêmicos e consultores sobre as práticas, métodos utilizados na gestão dos clubes, bem como o impacto das normas sobre a gestão do patrimônio e divulgação dos relatórios contábeis.

Dentre estes trabalhos, destacam-se aqueles que focam os aspectos de gestão administrativa (CARRAVETTA, 2006; MAÇÃS, 2006; SILVA, 2010), de gestão dos recursos financeiros de tais entidades (MORROW, 1996; SILVA; TEIXEIRA; NIYAMA, 2009), das práticas de responsabilidade social (ANDRIKOPOULOS; KAIMENAKIS, 2006; CAMPESTRINI *et al.*, 2010; MAGALHÃES, 2010), e das práticas de evidenciação dos ativos intangíveis (REZENDE *et al.*, 2008; CUSTODIO; REZENDE, 2009; CARDOSO; MAIA; PONTE, 2012; ALVES; BEHR; RAIMUNDINI, 2012).

A discussão sobre os direitos federativos, que são os principais ativos dos clubes de futebol, é recorrente no campo acadêmico e empresarial, principalmente, quando a abordagem das pesquisas tem como foco a mensuração e evidenciação ou *disclosure* nos clubes de futebol. Estes ativos são por natureza classificados como ativos intangíveis devido à sua dificuldade de mensuração e intangibilidade (IUDICIBUS *et al.*, 2010). Ciente desta dificuldade, as Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, se destacam com a criação do subgrupo intangível no ativo do Balanço Patrimonial, apesar destes ainda possuem aspectos subjetivos, prejudiciais à mensuração de forma precisa e confiável (ALVES; BEHR; RAIMUNDINI, 2012).

Nesse contexto, a questão de pesquisa que norteia o presente estudo é: **Quais são as práticas e métodos utilizados na formação do custo de formação de atletas e reconhecimento de ativos intangíveis em um clube de futebol profissional brasileiro?**

Desta maneira, objetiva-se verificar os métodos utilizados para a formação dos custos com formação e o reconhecimento de ativos intangíveis em um clube de futebol profissional brasileiro. Para tal, são definidos os seguintes objetivos específicos: a) identificar as práticas de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos custos com formação e dos ativos intangíveis passíveis de contabilização de um clube de futebol brasileiro; b) comparar estas práticas com os normas e regulamentos contábeis vigentes; e c) evidenciar o impacto dessas práticas nas demonstrações contábeis de um clube de futebol.

Para o alcance dos objetivos propostos, efetuou-se uma pesquisa de natureza quali-quantitativa, com características de uma pesquisa descritiva. O objeto de estudo compreende um dos clubes mais valiosos do país, segundo *ranking* da BDO RCS Auditores Independentes (2013). A pesquisa foi realizada a partir de dados secundários levantados, ou seja, demonstrações contábeis e notas explicativas do clube profissional de futebol. Sendo assim, o presente estudo justifica-se na medida em que contribui para a discussão do tema. O trabalho encontra-se dividido em cinco seções, sendo esta a parte introdutória, na segunda parte é desenvolvido o embasamento teórico-empírico sobre o tema, a terceira descreve a metodologia utilizada para análise e descrição dos resultados, a quarta seção é apresentada os

resultados encontrados, e finalmente a última seção, onde são feitas as considerações finais da pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO

2.1 Evidenciação de informações contábeis em clubes de futebol

A evidenciação ou *disclosure* de informações contábeis das organizações com fins lucrativos e não lucrativos é orientada por normas e regulamentos, empenhada em garantir maior qualidade de informação para os usuários da informação contábil (acionistas, clientes, fornecedores, governo, investidores e demais entidades). Para Iudícibus *et al.* (2010), a evidenciação/*disclosure* de informações é o principal objetivo da contabilidade.

Hendriksen e Van Breda (1999), argumentam que a evidenciação no sentido amplo da palavra é a divulgação das informações de forma simples e clara para os usuários. Conforme Silva, Teixeira e Niyama (2009), a evidenciação/*disclosure* objetiva beneficiar o usuário da informação contábil. Sendo assim, é importante que as informações sejam completas e propiciem a divulgação de aspectos relevantes, possibilitando aos usuários uma visão mais precisa da situação da empresa (MURCIA, 2009).

Segundo Silva, Teixeira e Niyama (2009), a divulgação completa das informações reduz a assimetria de informação existente, entre a empresa e seus usuários da informação contábil, aumentando a eficiência do mercado, no que tange à captação de informação, melhorando cada vez mais a qualidade da informação, a transparência, reduzindo os riscos e o grau de incerteza.

Assim como as empresas, os clubes de futebol são obrigados por lei a evidenciar as suas informações. Esta preocupação com a normatização das entidades desportivas é antiga, datada desde 1941, com decreto-lei n.º 3.199, que estabelecia alguns princípios do desporto no país. A partir da década de 90, deu-se o início do processo de profissionalização das entidades desportivas com a criação e estruturação do esporte, e do conceito de lucratividade passa a ser determinante para o sucesso dos clubes de futebol (AMADOR, 2004).

Durante décadas, um dos grandes empecilhos organizacionais nos clubes de futebol, foi a ausência de normas e regras que orientasse de forma efetiva a gestão do patrimônio dos clubes. A primeira norma homologada no Brasil sobre as atividades desportivas, foi o Decreto-Lei n.º 3199/1941, que estabelecia alguns princípios do desporto no país, porém, não suficientes para atender a crescente importância da modalidade em si. Mas adiante, são promulgadas normas específicas, como a Lei n.º 8.672 de 1993, conhecida como a Lei Zico, que visava adaptar a legislação brasileira ao cenário esportivo mundial cada vez mais impulsionado pela participação e investimento do setor privado no esporte. A Lei n.º 9.615, de 24 de março de 1998, conhecida também como a Lei Pelé, alterada pelas Leis n.º 9.981/2000, n.º 10.264/2001, n.º 10.672/2003, e n.º 11.118/2005, instituiu normas gerais sobre o desporto, equiparando-as os clubes de futebol às sociedades empresariais, para fins de fiscalização, e obrigando a publicação das demonstrações contábeis das entidades desportivas e as relações jurídicas entre estas e seus atletas.

No aspecto contábil, a evolução iniciou com a edição da Resolução CFC (Conselho Federal de Contabilidade) n.º 1.005, de 17 de setembro de 2004, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 10.13, abordando aspectos contábeis específicos relacionados as entidades desportivas profissionais. Posteriormente, esta Resolução n.º 1.005 foi revogada e substituída pela Resolução CFC n.º 1429, de janeiro de 2013, que aprovou a Interpretação Técnica Geral - ITG 2003, que regulamenta a contabilidade em entidades ligadas à exploração da atividade desportiva, que têm como principais ativos os direitos desportivos/federativos dos atletas.

2.2 Ativos intangíveis: direitos, marcas e patentes do mundo da bola

A valorização dos ativos intangíveis no mercado de negócios tem sido utilizada como estratégia operacional e econômico-financeira entre as empresas dos mais variados setores, objetivando a valorização dos seus ativos e atração de investidores. No entanto, a mensuração destes ativos não é tarefa fácil, muitas vezes tem levantado certas dúvidas sobre a metodologia utilizada para o alcance do seu real valor e vida útil (SCHMIDT; SANTOS, 2009).

Para Hendriksen e Van Breda (1999), o processo de formação e reconhecimento de um ativo intangível deve respeitar as características de formação dos ativos patrimoniais, ou seja, ser objetivo sobre a forma como os direitos de propriedades possam ser estabelecidos, bem como quanto à geração de benefícios econômicos futuros capazes de serem mensurados. No entanto, uma das grandes dificuldades encontradas na mensuração dos ativos intangíveis é verificada na sua característica de não possuir dimensões físicas que lhes identifique como ativos corpóreos ou palpáveis, por isso, são denominados de ativos intangíveis.

De acordo com Schmidt e Santos (2009), os ativos intangíveis podem ser definidos como ativos incorpóreos, que a empresa controla que geram benefícios econômicos futuros. Corroborando, Lev (2001) acrescenta ainda que, os ativos intangíveis representam uma previsão de benefícios futuros que não têm uma materialização física ou financeira, por isso, são difíceis de mensurá-los com objetividade.

Segundo Iudícibus *et al* (2010), os ativos intangíveis podem se classificar em termos de patrimoniais em marcas e nome de produtos, patentes, franquias, licenças, *goodwill*, direitos de autoria, desenvolvimento de *software*, pesquisa e desenvolvimento, gastos de implantação, direitos operacionais. Nesta linha Silva e Carvalho (2009) indicam os clubes de futebol como as entidades que movimentam elevadas somas monetárias, onde grande parte destes recursos se originam de intangíveis, advindos dos contratos realizados com os atletas (direitos federativos/desportivos) e suas habilidades.

Conforme Iudícibus *et al*. (2010) os direitos federativos/desportivos, representam o principal ativo de um clube de futebol, e por natureza classificam-se como ativos intangíveis, além das marcas. De acordo com Melo Filho (2008), os direitos federativos são obtidos em relação ao investimento e registro do contrato de trabalho realizado entre os jogadores e o clube tutelado pela entidade ou organização que confere autoridade sobre o futebol. Assim, o registro do direito federativo/desportivo sobre o jogador em nome de um clube é condição imprescindível para que o atleta possa disputar provas oficiais, funcionando, portanto, como uma licença para o clube utilizar o jogador (RODRIGUES, 2008).

Cruz, Santos e Azevedo (2011), alertam sobre a frequente confusão entre o direito desportivo/federativo e direito econômico. Os autores destacam, citando Melo Filho (2008) e Nadal (2008), que os direitos econômicos decorrem do contrato, no qual o clube cede (total ou parcialmente) a um investidor os benefícios econômicos futuros de venda dos direitos federativos de um atleta. Por outro lado, o direito desportivo/federativo é aquele que reconhece contratualmente o jogador como um ativo do clube, ou seja, um ativo intangível.

Diante da importância que os ativos intangíveis assumiram no decorrer do tempo, a Lei nº 11.638/07 em concordância o Parecer nº 04 do Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC nº 04, 2009), baseado na norma internacional de ativos intangíveis (IAS nº 38), emitida pela *International Accounting Standards Board* (IASB), formula uma nova redação à Lei nº 6404/76, inserindo o grupo de ativos intangíveis nas demonstrações contábeis, para o registro dos elementos que fazem parte do grupo, conforme o artigo 179, item VI.

Desta maneira, as entidades empresariais com fins lucrativos e não lucrativos devem reconhecer os custos de um ativo intangível se e somente se: (a) preencher a definição de um ativo intangível, em especial, ser identificável e controlável pela empresa; (b) for provável que benefícios econômicos futuros atribuíveis ao ativo fluam para a empresa; e (c) o custo do

ativo puder ser mensurado confiavelmente (CPC, 2009). No caso de ativos intangíveis gerados internamente, a IAS 38 destaca o teste de *impairment* e sistema de custeio que possibilite a acumulação e mensuração dos custos com segurança.

2.3 Estudos teórico-empíricos anteriores

Várias são as pesquisas realizadas sobre a evidenciação contábil nos clubes de futebol no meio empresarial, acadêmico ou científico, tanto nacional como internacionalmente. A seguir, no Quadro 1 são apresentadas algumas das pesquisas nacionais similares ao tema, e no Quadro 2 são apresentadas algumas das pesquisas internacionais que abordam o tema:

Pesquisas nacionais		
Autores	Objetivo e Metodologia	Resultados
Cruz, Santos e Azevedo (2011)	Analisar os direitos respeitantes a jogadores formados internamente pelas organizações dedicadas ao futebol, às quais podem vir a prestar serviços como desportistas profissionais.	Tendo em vista a valorização fiável dos direitos desportivos respeitantes a jogadores formados internamente, apresenta-se uma solução assente no método dos centros de custo.
Alves, Behr e Raimundini (2012)	Aborda as práticas de reconhecimento e evidenciação de ativos intangíveis em um time de futebol brasileiro.	Predomina nos resultados a carência de informações aos interessados e a mesma segue apenas em parte a norma vigente. Na elaboração das demonstrações contábeis da entidade são utilizados critérios bastante subjetivos, dando margem à disparidade existente entre as entidades deste segmento.
Cardoso, Maia e Ponte (2012)	Investigar as práticas de <i>disclosure</i> adotadas pelos 10 clubes de futebol mais valiosos do Brasil, segundo <i>ranking da RSC</i> (2009), relativas aos ativos intangíveis, e, adicionalmente, confrontá-las com as práticas adotadas pelos 10 clubes estrangeiros mais valiosos de acordo com a revista Forbes (2009).	Os resultados indicaram diferença estatisticamente significante entre os níveis de <i>disclosure</i> dos clubes brasileiros e os dos clubes estrangeiros, observando-se uma maior preocupação dos clubes do segundo grupo com a transparência das demonstrações contábeis.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2013.

Quadro 1: Pesquisas nacionais similares correlatas ao tema.

Pesquisas Internacionais		
Autores	Objetivo e Metodologia	Resultados
Amir e Livne (2005)	Analisar a adequação das práticas contabilísticas dos clubes de futebol britânico ante a norma FRS 10, exigindo que os investimentos em contratos de jogadores de futebol profissionais nos clubes do Reino Unido devem ser capitalizados e amortizados.	Os resultados sugerem que os participantes do mercado do futebol parecem concordar com o tratamento prescrito pela norma FRS 10. Embora tenha encontrado poucos indícios entre o reconhecimento de ativos intangíveis e os futuros benefícios econômicos.
Morrow (2006)	Investiga a seleção de políticas contábeis de ativos intangíveis no futebol italiano, incidindo sobre os efeitos do Decreto <i>Salva Calcio</i> , que permite a amortização dos ativos de jogadores num período arbitrário de 10 anos, em vez do registro ao longo do comprimento do contrato.	Os resultados sugerem que a adoção dessa política é motivada por uma forma de teoria da legitimidade, segundo o qual os clubes procuraram legitimar a sua posição financeira e o desempenho, atendendo as demandas de licenciamento dos órgãos sociais de futebol.
Brommer (2011)	Investigar a legitimidade para reconhecer os contratos dos jogadores de futebol como ativo intangível no balanço. Foram coletados demonstrativos de clubes da Alemanha, França, Holanda e Reino Unido no período de 2010-2011.	Os resultados demonstram que investir em contratos de jogadores de futebol, na verdade, contribuir para uma maior probabilidade de um bom desempenho de benefícios econômicos futuros para os clubes. Por outro lado, as vendas de contratos pode reduzir essa probabilidade de ótimo desempenho.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2013.

Quadro 2: Pesquisas internacionais similares correlatas ao tema.

Denota-se que os estudos realizados abordam temas relacionados às práticas de evidenciação adotadas pelos clubes de futebol, quer pelo fato de adequação de normas

vigentes, quer pela mudanças das normas. Sendo que, muitos focam o tratamento dos direitos contratuais durante o período de contrato dos atletas para com os clubes, podendo identificar diferenças entre as metodologias e critérios seguidos pelos clubes.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Caracterização de pesquisa

A pesquisa é caracterizada como sendo uma pesquisa descritiva, assumindo a forma de um estudo de caso. Para Cervo e Bervian (1983, p. 5) “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos do mundo físico e especialmente do mundo humano (variáveis) sem manipulá-los”.

Desta forma, a pesquisa descritiva transforma-se na forma de um estudo de caso, quando a partir de uma estratégia de avaliação qualitativa, busca-se analisar os fenômenos dentro de um contexto real, sem qualquer interferência do pesquisador sobre eventos e variáveis, tentando compreender e descrever determinada situação (MARTINS; THEÓPHILO, 2007).

3.2 Objeto de estudo

Para este estudo, o clube de futebol escolhido foi o Coritiba Foot Ball Club, localizado em Curitiba, Paraná. Comumente conhecido por “Coxa”, o clube foi fundado em 12 de outubro de 1909, por um grupo de jovens, a maioria integrante da colônia germânica.

De acordo com a empresa BDO RCS Auditores Independentes e a Revista Exame em 2013, a marca do clube é a décima terceira de maior valor no Brasil, e a de maior valor do Paraná, ultrapassando os 92 milhões de reais. Deste valor, 46% vem da sua torcida, composta por mais de 33 mil associados, a maior do Paraná e a terceira maior do Sul do Brasil. O restante é fruto do mercado e receitas líquidas.

Em 2012, o Coritiba se tornou o primeiro clube da América-Latina a receber o prêmio *Football Business Awards* de marketing pela campanha “O Mais Vitorioso do Mundo”, referente a série de vitórias consecutivas em 2011 que deu ao clube o recorde pelo *Guinness Book*. Atualmente, o clube encontra-se na décima primeira posição no *ranking* composto por 229 clubes brasileiros da Confederação Brasileira de Futebol (CBF).

3.3 Técnicas de coleta, análise e tratamento dos dados

As técnicas utilizadas na presente pesquisa foram suficientes para o alcance do objetivo proposto. Na fase de coleta de dados foi subsidiada por duas técnicas: análise documental/conteúdo e a entrevista semiestruturada, realizada em visita ao clube e entendimento das operações objeto do presente estudo. Também foram obtidas as demonstrações contábeis do ano de 2011 e 2012.

As entrevistas foram realizadas com os responsáveis pelos departamentos de Controladoria e Contabilidade, durante as quais foi disponibilizado aos pesquisadores o Plano de Custos com Formação de Atletas nas Categorias de Base do Clube, onde são descritos os processos de reconhecimento e formação de custos com os atletas.

A entrevista foi aplicada com o objetivo de identificar os procedimentos utilizados pelo clube para contabilização e divulgação das informações geradas. Para obtenção da necessária confirmação das informações, as entrevistas foram realizadas separadamente, tomando-se notas dos resultados obtidos.

Para análise dos dados coletados foi utilizada a técnica de análise de conteúdo, definida por Bardin (2002) e por Martins e Theóphilo (2007) como a busca da essência de um texto nos detalhes das informações, de forma objetiva e sistemática. Neste estudo, foram analisados os dados e evidências disponíveis, de forma qualitativa, a qual proporcionou

aprofundamento às questões levantadas, visando à maior riqueza de dados e facilitando o desenvolvimento da compreensão dos fenômenos evidenciados na pesquisa.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Sistema de custeio utilizado na formação e reconhecimento dos ativos intangíveis

O Coritiba Foot Ball Club utiliza como modelo conceitual de gestão das categorias de base e profissionais de futebol, o método de Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing - ABC*), com a contabilização realizada por centro de custos amplamente definidos.

Desta forma, segundo os gestores dos departamentos de Controladoria e Contabilidade, o clube realiza os registros dos ativos intangíveis, respeitando os termos da Resolução CFC nº 1.429/2013 que aprova a Interpretação Técnica Geral (ITG, 2003), que regulamenta a contabilidade em entidades ligadas à exploração da atividade desportiva.

Os gestores argumentaram que realizando os registros nos termos estabelecidos pela norma, é possível conhecer o valor de formação dos atletas do clube, avaliando a possibilidade de venda no mercado da bola, ou se ainda é possível investir na formação ou comprar um atleta já formado. Assim, os gestores assumem que a necessidade de se adotar um sistema de custos no clube é explicada devido à necessidade de informações para o controle e tomada de decisão.

Entre as vantagens destacadas pelos entrevistados, com relação ao método de custeio utilizado, destacam-se a identificação de detalhes importantes que antes estavam obscuros, a contabilidade estratégica de custo/gerencial, podendo permitir a melhoria nas decisões gerenciais e facilitar a determinação dos custos que agregam ou não valor. Porém foram admitidas algumas desvantagens na escolha do modelo de custeio ABC: geração de informações confiáveis somente em longo prazo, as constantes revisões e a impossibilidade de agregar um número alto de atividades.

Os entrevistados ainda argumentam que a implementação e manutenção do modelo de custeio não foi tarefa fácil, pois dependeu da ampla colaboração e conscientização de todos envolvidos, ou seja, do comprometimento do roupeiro até a alta administração. A solução foi a elaboração de manuais de políticas internas e a realização de correções mensalmente a fim de esclarecer e ajustar erros e dúvidas, especialmente em relação à formação do custo com formação e registro dos ativos intangíveis.

4.2 Estrutura de futebol das categorias de base do clube – áreas diretas

A gerência de futebol compreende a administração tanto do futebol profissional quanto das categorias de base, e ainda é composta de estruturas de plantel, comissão técnica, apoio e medicina esportiva. São redirecionados os recursos humanos de cada uma destas áreas para as macro atividades, diferentemente da base contábil registrada.

Os custos na categoria de base do Coritiba é efetuado por meio da administração exclusiva, que tem como finalidade a formação de atletas amadores, dando o suporte nas atividades técnicas de futebol, medicina esportiva, preparação física e outras. A seleção dos atletas faz parte dos processos básicos executados nas categorias de base, bem como, as diversas atividades de suporte direto, quais sejam:

- a) Ingresso nas categorias de base (testes coletivos e olheiro indicado pelo clube);
- b) Alojamento para 52 atletas (nas categorias sub11, sub13, sub15, sub17 e sub20) com transporte, alimentação e ajuda de custo mensal;
- c) Material esportivo e uniforme;
- d) Treinamentos e preparação física;
- e) Lavanderia;
- f) Saúde e fisiologia (ginástica e musculação);
- g) Saúde e assistência médica (especializada no esporte)

- h) Serviços de apoio ao desenvolvimento individual (psicólogo, pedagogo e assistente social);
- i) Contratos (amadores realizados com atletas com no mínimo 14 anos, e os contratos profissionais com atletas com no mínimo 16 anos).

A aplicação do modelo de custeio ABC, no clube implicou o levantamento das atividades consumidoras de recursos, critérios de rateio, volumes envolvidos e, especialmente, avaliações conclusivas acerca do organograma, cultura e limitações corporativas, transitando esses trabalhos por áreas operacionais diretas (futebol) e processos administrativos (indiretos).

4.3 Definição dos centros de custos e respectivos direcionadores

A adoção do modelo de custeio ABC no clube separa os custos ocorridos por centros de custos de áreas diretas e indiretas. Sendo que, os centros de custos oriundos de áreas diretas são aqueles relacionados ao futebol, que ainda são divididos em atividades de futebol profissional e das categorias de base. E os centros de custos oriundos de áreas indiretas são originados em departamentos de apoio administrativo, tais como o de recursos humanos, patrimônio, lavanderia, transporte, jurídico, financeiro, marketing e outros.

O Quadro 3 apresenta algumas atividades relacionadas nas áreas diretas de suporte às categorias de base, bem como, recursos diretamente relacionados com estes:

DIRETOS/ATIVIDADES/RECURSOS DIRETOS	DIRETOS/ATIVIDADES/RECURSOS DIRETOS
GERÊNCIA FUT - 394	APOIO SUB 17 NOVO - 626
ADM FUT NOVO - 402	COMIS TEC SUB 15 NOVO - 655
PROF COMISS TEC NOVO - 454	SAU PREP FIS SUB 15 NOVO - 661
PROF PREP FIS NOVO - 477	APOIO SUB 15 NOVO - 678
PROF APOIO NOVO - 490	COMIS TEC SUB 13 NOVO - 862
ADM CAT BASE NOVO - 521	SAU PREP FIS SUB 13 NOVO - 879
ADM CAT BASE ASSIST. SOCIAL - 521	APOIO SUB 13 - 885
ADM CAT BASE PEDAGOGIA - 521	COMIS TEC SUB 11 NOVO - 945
ADM CAT BASE FISILOGIA - 521	SAU PREP FIS SUB 11 - 951
ADM CAT BASE NUTRIÇÃO - 521	APOIO SUB 11 - 968
ADM CAT BASE DPTO MÉDICO - 521	AJUDA DE CUSTO
ADM CAT BASE FISIOTERAPIA - 521	ALIMENTAÇÃO

Fonte: Coritiba Foot Ball Club, 2012.

Quadro 3 – Atividades Diretas

Os custos diretos citados no Quadro 3, categorizam as principais atividades diretas no clube, relacionadas à formação de atletas, sendo acumulados os custos em cada um dos centros de custos diretos estabelecidos. Os centros de custos das atividades diretas possuem critérios de bases de rateio que são denominados de direcionadores de custos, servindo de apropriação dos custos dos objetos de custeio. Os critérios são definidos com base no tipo de atividade direta desenvolvida em cada centro de custo, como descrito no Quadro 4:

CUSTOS DIRETOS	CRITÉRIO	ATLETAS
GERÊNCIA FUT - 394	Núm. Atletas ano (prof + base) em função do núm. de meses no clube	Categorias de Base
ADM FUT NOVO - 402	Não alocado	
PROF COMISS TEC NOVO - 454	Não alocado	
PROF PREP FIS NOVO - 477	Não alocado	
PROF APOIO NOVO - 490	Não alocado	
ADM CAT BASE NOVO - 521	Núm. Atletas categoria de base no ano e em função do núm. meses clube	Categorias de Base
ADM CAT BASE ASSIST. SOCIAL - 521	Núm. Atletas categoria de base no ano e em função do núm. meses clube	Categorias de Base
ADM CAT BASE PEDAGOGIA - 521	Núm. Atletas categoria de base no ano e em função do núm. meses clube	Categorias de Base
ADM CAT BASE FISILOGIA - 521	Núm. Atletas categoria de base no ano e em função do núm. meses clube	Categorias de Base
ADM CAT BASE NUTRIÇÃO - 521	Núm. Atletas categoria de base no ano e em função do núm. meses clube	Categorias de Base
ADM CAT BASE DPTO MÉDICO - 521	Núm. Atletas categoria de base no ano e em função do núm. meses clube	Categorias de Base
ADM CAT BASE FISIOTERAPIA - 521	Núm. Atletas categoria de base no ano e em função do núm. meses clube	Categorias de Base
ADM CAT BASE PSICOLOGIA - 521	Núm. Atletas categoria de base no ano e em função do núm. meses clube	Categorias de Base

ADM CAT BASE MASSAGISTA - 521	Núm. Atletas categoria de base no ano e em função do núm. meses clube	Categorias de Base
ADM CAT BASE ENFERMAGEM - 521	Núm. Atletas categoria de base no ano e em função do núm. meses clube	Categorias de Base
COM TEC SUB 20 NOVO - 566	Núm. Atletas SUB 20 em função do núm. meses clube	Categoria SUB 20
SAU E PREP SUB 20 NOVO - 566	Núm. Atletas SUB 20 em função do núm. meses clube	Categoria SUB 20
APOIO SUB 20 NOVO - 572	Núm. Atletas SUB 20 em função do núm. meses clube	Categoria SUB 20
COMISS TEC SUB 17 NOVO - 603	Núm. Atletas SUB 17 em função do núm. meses clube	Categoria SUB 17
SAU PREP FIS SUB 17 NOVO - 610	Núm. Atletas SUB 17 em função do núm. meses clube	Categoria SUB 17
APOIO SUB 17 NOVO - 626	Núm. Atletas SUB 17 em função do núm. meses clube	Categoria SUB 17
COMIS TEC SUB 15 NOVO - 655	Núm. Atletas SUB 15 em função do núm. meses clube	Categoria SUB 15
SAU PREP FIS SUB 15 NOVO - 661	Núm. Atletas SUB 15 em função do núm. meses clube	Categoria SUB 15
APOIO SUB 15 NOVO - 678	Núm. Atletas SUB 15 em função do núm. meses clube	Categoria SUB 15
COMIS TEC SUB 13 NOVO - 862	Núm. Atletas SUB 13 em função do núm. meses clube	Categoria SUB 13
SAU PREP FIS SUB 13 NOVO - 879	Núm. Atletas SUB 13 em função do núm. meses clube	Categoria SUB 13
APOIO SUB 13 - 885	Núm. Atletas SUB 13 em função do núm. meses clube	Categoria SUB 13
COMIS TEC SUB 11 NOVO - 945	Núm. Atletas SUB 11 em função do núm. meses clube	Categoria SUB 11
SAU PREP FIS SUB 11 - 951	Núm. Atletas SUB 11 em função do núm. meses clube	Categoria SUB 11
APOIO SUB 11 - 968	Núm. Atletas SUB 11 em função do núm. meses clube	Categoria SUB 11
AJUDA DE CUSTO	Nome do atleta - Base RH	Categorias de Base
ALIMENTAÇÃO	Núm. atletas cada categoria e em função do núm. meses clube	Categorias de Base

Fonte: Coritiba Foot Ball Club, 2012.

Quadro 4 – Critérios de rateio das atividades diretas

Os atletas pertencentes às categorias de base são identificados e nominados para fins de controle, destacando o período que cada atleta esteve ou está no clube. Este tipo de informação servirá de base para apropriação de custos diretos, e ainda para apropriação dos custos anuais em função da ponderação do tempo do atleta no clube.

A Tabela 1, demonstra, no período de 2009 a 2011, o plantel da categoria de base Sub-11 filiados no clube.

Tabela 1 – Plantel da Categoria Sub-11 – Meses para rateio

Nome	Tempo em meses em 31.12.2011	Tempo em meses em 2011	Tempo em meses em 31.12.2010	Tempo em meses em 31.12.2009
Alysson H. O.	10	10	-	-
Carlos C. S. J.	5	5	-	-
Eduardo de O. B.	21	12	9	-
Felipe S. F.	10	10	-	-
Guilherme da T. D.	18	12	6	-
Guilherme F. D.	11	11	-	-
Gustavo F. N.	17	12	5	-
Ian B. S.	5	5	-	-
João G. G.	11	11	-	-
João G. T.	18	12	6	-

Fonte: Coritiba Foot Ball Club, 2012.

Observa-se na Tabela 1, a identificação (parcial, para preservação da imagem) de alguns atletas pertencentes ao plantel da categoria de sub 11, distribuídos de acordo com o período de tempo que estão no clube em meses.

As áreas indiretas no Coritiba são aquelas que se relacionam com a administração e que prestam as atividades de suporte ao clube como um todo, inclusive às categorias de base. Estas atividades são definidas pelos gestores da administração. No Quadro 5, a seguir, estão relacionados os direcionadores das atividades (custos) indiretas prestadas pelas estruturas administrativas de suporte e que estão relacionadas com as categorias de base.

CUSTOS INDIRETOS	CRITÉRIO	ATLETAS
P CONS DELIB - 52/46	Não alocado	
M CONS ADM 81	Não alocado	

SECR CONS ADM - 98/81	Não alocado	
JURID - 129	Núm. Atletas ano (prof + base) em função do núm. de meses clube	Categorias de Base
JUR G CONTR - 461	Núm. Atletas ano (prof + base) em função do núm. de meses clube	Categorias de Base
SUP ADM - 780	Não alocado	
DEPTO FIN - 218	Não alocado	
FIN NOVO - 224	02 dias de trabalho para atletas que recebem salário e ajuda de custo	Categorias de Base
ADM ESTADIO NOVO - 299	Total pessoal clube e em função do núm. meses clube	Proporcional para as categorias de base
COORD. PATRIM. NOVO - 299	Total pessoal clube e em função do núm. meses clube	Proporcional para as categorias de base
MANUT. ESTADIO NOVO - 891	Total pessoal clube e em função do núm. meses clube	Proporcional para as categorias de base
COORD. PATRIM. NOVO - 900	Total pessoal clube e em função do núm. meses clube	Proporcional para as categorias de base
PORTARIA NOVO - 900	Não alocado	
SECRETARIA - 299	Não alocado	
ADM CT NOVO - 307	Núm. Atletas ano (prof + base) em função do núm. de meses clube	Categorias de Base
CT NOVO - 916	Núm. Atletas ano (prof + base) em função do núm. de meses clube	Categorias de Base
TRANSP. NOVO - 313	Núm. Atletas ano (prof + base) em função do núm. de meses clube	Categorias de Base
LAVANDERIA - 320	Núm. Atletas ano (prof + base) em função do núm. de meses clube	Categorias de Base
CHÁCARA - 336	Núm. Atletas ano (prof + base) em função do núm. de meses clube	Categorias de Base
REFORMA LANC FUT - 827	Não alocado	
RH NOVO - 247	Total pessoal clube e em função do núm. meses clube	Proporcional para as categorias de base
COMPRAS/ALMOX - 253	Total pessoal clube e em função do núm. meses clube	Proporcional para as categorias de base
RECEP E TEL NOVO - 276	Núm. Atletas ano (prof + base) em função do núm. de meses clube	Categorias de Base
MKT NOVO - 158/833	Núm. Atletas ano (prof + base) em função do núm. de meses clube	Categorias de Base

Fonte: Coritiba Foot Ball Club, 2012.

Quadro 5 – Atividades e critérios de rateio – custos indiretos

Como é possível observar no Quadro 5, assim como os custos oriundos de áreas diretas, os custos das áreas indiretas também são discriminados por critério de rateio para cada um dos centros de custos por atividades desenvolvida nos clubes. Após apuração e distribuição correta dos custos de atividades diretas e indiretas, são apresentados os custos na forma descritiva de cada uma das categorias do clube, como descrito na Tabela 2.

Tabela 2 – Custos totais por atletas da categoria sub 11 – diretos e indiretos

Nome do Atleta	Diretos 2011	Indiretos 2011	Total 2011
Alysson H. O.	(19.360,00)	(16.280,00)	(35.640,00)
Carlos C. S. J.	(9.680,00)	(8.140,00)	(17.820,00)
Eduardo de O. B.	(23.233,00)	(19.535,00)	(42.768,00)
Felipe S. F.	(19.360,00)	(16.280,00)	(35.640,00)
Guilherme da T. D.	(23.233,00)	(19.535,00)	(42.768,00)
Guilherme F. D.	(21.296,00)	(17.907,00)	(39.203,00)
Gustavo F. N.	(23.233,00)	(19.535,00)	(42.768,00)
Ian B. S.	(9.800,00)	(8.140,00)	(17.940,00)
João G. G.	(21.296,00)	(17.907,00)	(39.203,00)
João G. T. Z.	(23.233,00)	(19.535,00)	(42.768,00)
João V. M. M.	(21.296,00)	(17.907,00)	(39.203,00)
Leonardo D. L.	(23.233,00)	(19.535,00)	(42.768,00)
Leonardo G. de O.	(17.424,00)	(14.652,00)	(32.076,00)
Leonardo P.	(23.233,00)	(19.535,00)	(42.768,00)
Lucas C.	(23.233,00)	(19.535,00)	(42.768,00)
Matheus E. R.	(23.233,00)	(19.535,00)	(42.768,00)
Nicolas G. C.	(17.424,00)	(14.652,00)	(32.076,00)
Renato C.	(17.424,00)	(14.652,00)	(32.076,00)
Rodrigo G.	(19.360,00)	(16.280,00)	(35.640,00)
Thyago dos S. O.	(17.424,00)	(14.652,00)	(32.076,00)
Victor A. N. C.	(17.424,00)	(14.652,00)	(32.076,00)
William T. B. H.	(21.296,00)	(17.907,00)	(39.203,00)
Yan R. dos S.	(23.233,00)	(19.535,00)	(42.768,00)
SUBTOTAL	(458.963,00)	(385.825,00)	(844.787,00)
MÉDIA ANUAL POR ATLETA	(19.955,00)	(16.775,00)	(36.730,00)
MÉDIA AMENSAL POR ATLETA	(1.663,00)	(1.398,00)	(3.061,00)

Fonte: Coritiba Foot Ball Club, 2011.

4.4 Análise da adequação das normas nos relatórios publicados pelo clube

Os relatórios publicados pelo clube foram analisados com base na Interpretação Técnica Geral (ITG, 2003), aprovada pela Resolução CFC nº 1.429/2013. Além da Lei das Sociedades por Ações 6.404/76, alterada pela Lei 11.638/07.

Desta forma, efetuou-se o levantamento dos relatórios publicados pelo clube, com relação aos anos de 2011 e 2012, contidos na Tabela 6.

Tabela 3 – Demonstrações Contábeis elaborados pelo clube

Descrição	2012	2011
Balanco Patrimonial	X	X
Demonstração do Resultado do Exercício	X	X
Demonstração do Resultado Abrangentes		
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	X	X
Demonstração do Fluxo de Caixa	X	X
Notas Explicativas	X	X
Relatório da Administração	X	X
Relatório dos Auditores Independentes	X	X

Fonte: Coritiba Foot Ball Club, 2013.

Observa-se na Tabela 3, que o Coritiba Foot Ball Club apresenta a maior parte dos relatórios exigidos pela ITG 2003, com exceção da Demonstração dos Resultados Abrangentes. A ITG 2003 que vai além das obrigações contidas na NBC T 10.13, que exigia dos clubes a publicação somente do Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício e Notas Explicativas. Atualmente, as entidades desportivas são equiparadas as demais sociedades empresariais, obrigando assim, a publicação das demonstrações contábeis exigidas pela Lei nº 6.404/76 das Sociedades Anônimas.

Desta forma, segue-se com a análise de conteúdo das demonstrações contábeis a fim de verificar os métodos utilizados para evidenciação contábil, mais especificamente, dos ativos intangíveis. Denota-se que, os registros contábeis da atividade desportiva profissional e das categorias de base são segregados das demais atividades, em contas patrimoniais e de resultado (receitas, custos e despesas) como determina a ITG 2003.

É possível, observar a segregação no Balanço Patrimonial no grupo de Ativos Não Circulantes, que evidencia em detalhes a formação do custo e do intangível, conforme pode ser observado no recorte das demonstrações publicadas, detalhado na Figura 1 a seguir, onde os valores são mencionados em R\$:

Composição	31/12/2012			Saldo 31/12/2011
	Custo	Amortiz. Acum.	Saldo	
Custo com Formação de Atletas	17.032.790	(318.258)	16.714.532	13.663.014
Direitos Federat/Econ. de Atletas	10.131.616	(4.959.760)	5.171.856	5.724.410
Totais	27.164.406	(5.278.018)	21.886.388	19.387.424
Saldo em 31/12/2010				2.992.581
Apropriação dos custos com formação de atletas de 2009/2010 (ajuste exerc. ant)				6.392.042
Apropriação dos custos com formação de atletas de 2011				7.218.840
Amortização e baixas ocorridas em 2011				(197.716)
Amortização e baixas ocorridas em anos anteriores (ajuste exerc. ant)				(2.742.733)
Saldo em 31/12/2011				13.663.014
Apropriação dos custos com formação de atletas de 2012				11.282.146
Amortização e baixas ocorridas em 2012				(7.629.918)
Amortização e baixas ocorridas em anos anteriores (ajuste exerc. ant)				(600.710)
Saldo em 31/12/2012				16.714.532

Os Direitos Federativos e Econômicos de Atletas representam a imobilização de gastos realizados na contratação de atletas profissionais junto a outras entidades de prática desportiva. As amortizações são proporcionais aos prazos dos contratos celebrados com os atletas. Em 2012, com a negociação e contratação de novos atletas profissionais, foi investido o montante de R\$ 2.394.116, sendo R\$ 6.960.000 em 2011. A amortização dos direitos federativos e econômicos em 2012 foi de R\$ 3.226.670, sendo R\$ 3.690.780 em 2011.

Figura 1 – Composição do Ativo Intangível

A Figura 1 destaca os custos com a formação de atletas e direitos federativos e econômicos dos atletas obtidos pelo clube. Os custos com formação de atletas representam os custos incorridos com a manutenção das categorias de base do clube e é composto de custos de origem direta e indireta, rateados conforme os critérios estabelecidos pela sua administração. As amortizações relativamente aos atletas profissionalizados são proporcionais aos prazos dos contratos celebrados com os mesmos. Por outro lado, os direitos federativos e econômicos dos atletas que representam a imobilização de gastos realizados na contratação de atletas profissionais junto a outras entidades de prática desportiva.

Como exigido, o clube apresenta, em recorte das Notas Explicativas evidenciado na Figura 2, a segregação dos registros contábeis em formação dos atletas por categoria de base, assim como o saldo de direitos federativos e econômicos dos atletas profissionais disponíveis no plantel do clube. Os valores são citados em R\$.

CATEGORIA	Nº ATLETAS EM FORMAÇÃO				INVESTIMENTOS REALIZADOS			
	EM 2012	EM 2011	EM 2010	EM 2009	EM 2012	EM 2011	EM 2010	EM 2009
SUB-11	19	23	9	0	610.200	844.787	190.744	-
SUB-13	27	31	25	17	1.740.989	1.224.419	900.057	508.310
SUB-15	38	32	13	10	2.226.406	1.418.637	620.074	425.631
SUB-17	29	20	15	9	2.499.227	1.154.104	829.781	401.874
SUB-20	37	42	26	16	4.205.324	2.576.892	1.575.504	940.067
TOTAIS	150	148	88	52	11.282.146	7.218.840	4.116.160	2.275.882

O saldo dos direitos federativos e econômicos dos atletas profissionais, em conformidade com os prazos estabelecidos nos contratos celebrados com os atletas, será amortizado nos seguintes anos:

Periodos	31/12/2012	31/12/2011
Em 2012	-	2.600.810
Em 2013	2.928.773	2.005.753
Em 2014	1.652.381	808.981
Em 2015	487.934	206.098
Em 2016	102.768	102.768
Totais	5.171.856	5.724.410

Figura 2 – Segregação dos custos dos atletas em formação e profissionais

Os custos com formação de atletas e os direitos federativos e econômicos dos atletas profissionais passam por regra pelo teste de recuperabilidade (*impairment*) econômico-financeira, de acordo com o que determina a Resolução nº 1.429 – ITG 2003, do Conselho Federal de Contabilidade.

A Figura 3, obtida de recorte das Notas Explicativas publicadas, apresenta a distribuição em subgrupos da segregação realizada das receitas operacionais e custos operacionais agregados ao valor de cada atleta profissional e de cada uma das categorias de base, dos exercícios 2012 e 2011 do Coritiba Foot Ball Club. Valores em R\$,

Receitas Operacionais	2012	2011	Variação R\$	Variação %
Direitos de Transmissão de TV	24.058.419	29.096.592	(5.038.173)	(17,32%)
Mensalidades de Associados	23.546.771	17.462.061	6.084.710	34,85%
Transações de Atletas	12.744.757	3.363.176	9.381.581	278,95%
Competições/Bilheteria	8.467.505	8.418.320	49.185	0,58%
Patrocínios/Subvenções	8.171.689	5.729.424	2.442.265	42,63%
Patrimoniais	5.529.079	2.048.861	3.480.218	169,86%
Outras Receitas	239.165	349.590	(110.425)	(31,59%)
Totais	82.757.385	66.468.024	16.289.361	24,51%

Futebol Profissional e Categorias de Base	2012	2011
Pessoal, Benefícios e Encargos Sociais	40.017.003	39.291.057
Despesas com Jogos	4.164.856	4.270.811
Direito de Imagens	6.216.020	2.555.580
Comissões sobre Transações de Atletas	2.267.566	1.804.981
Viagens e Estádias	1.989.586	1.691.617
Serviços de Terceiros	2.705.977	1.617.044
Indenizações e Acordos Judiciais/Extrajudiciais	928.164	1.503.246
Outros Custos	1.223.758	866.014
Totais	59.512.930	53.600.350

Figura 3 – Segregação dos custos dos atletas em formação e profissionais

Diante da metodologia adotada para a apuração do custo com formação de atletas, e consequentemente do ativo intangível, depreende-se que os procedimentos e critérios

adotados encontram conformidade à legislação e conceitos técnicos aplicáveis, especialmente em conformidade com a Resolução nº 1.429 – ITG 2003, do Conselho Federal de Contabilidade, que determina, entre outros assuntos, que os registros das receitas obtidas e custos operacionais da entidade devem ser registrados em contas específicas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A grande e constante evolução do futebol mundial e brasileiro nas últimas décadas, observadas em todos os aspectos inerentes ao desporto, vem obrigando os clubes de futebol a um constante aprimoramento da gestão, colocando-os, se buscam eficácia em seus objetivos, a adotar com maior intensidade as práticas de gestão aplicáveis a sociedades empresárias voltadas ao lucro.

Como parte desta nova realidade, o Coritiba Foot Ball Club vem adotando procedimentos cada vez mais voltados à obtenção de informações para gerenciamento eficaz dos recursos do clube.

A adoção de critérios, procedimentos e métodos científicos, legais e sistematizados de apuração do Custo de Formação de Atletas e do Ativo Diferido demonstra a preocupação dos gestores com a nova realidade do futebol mundial e nacional, onde as informações são essenciais para a tomada de decisão fundamentada, proporcionando assim resultados cada vez melhores no desempenho da atividade.

Os achados no presente estudo evidenciaram que as ações do Coritiba Foot Ball Club na direção de implantação de uma sistemática válida de apuração do Custo de Formação de Atletas e do Ativo Intangível foram bem sucedidas. Também se depreendeu que a evidenciação das informações contábeis encontra-se amparadas pela legislação pertinente.

Como estudo complementar, resta a sugestão da comparação dos critérios, procedimentos e metodologia adotados no Brasil com aqueles adotados por outros países, notadamente na Europa, onde o mercado do futebol encontra-se bastante avançado.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Caroline dos Santos. BEHR, Ariel. RAIMUNDINI, Simone Letícia. **Mensuração e evidenciação de ativos intangíveis em demonstrações contábeis: o estudo de caso em um clube de futebol brasileiro.** Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC– Florianópolis, v. 11, n. 32, p. 9-25, abr./jul. 2012.
- AMADOR, Renato P. **Avaliação de empresas: uma aplicação aos clubes de futebol.** Brasília, 2004. 134 f Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN, Universidade de Brasília, Brasília, 2004.
- AMIR, Eli. LIVNE, Andgilad. **Accounting, Valuation and Duration of Football Player Contracts.** Journal of Business Finance & Accounting, 32(3) & (4), April/May 2005, 0306-686X.
- ANDRADE, Michel de Castro. **Padronização das demonstrações contábeis dos principais clubes de futebol do Brasil.** Trabalho de conclusão do curso – Monografia. Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (SC) – Florianópolis, 2009, 73f.
- ANDRIKOPOULOS, A.; KAIMENAKIS, N. **Introducing intellectual capital analysis to soccer club management: an integrated map of intangible sources of value.** WorkingPaper Series, jun., 2006.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo.** Lisboa: Edições 70, 2002.

BROMMER, B.C. **Does the recognition of football players contracts require extra attention?** Accounting, Valuation and Duration of Football player contracts. Tilburg University, Tilburg, The Netherlands, Department Accountancy, KPMG, Arnhem, The Netherlands, July, 2011.

BRASIL. Lei Ordinária nº 11.638 de 28/12/2007. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm>. Acesso em: 03 agosto 2013.

_____. Resolução CFC nº 1005, de 17 de setembro de 2004. Aprova a NBC T 10.13 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 3 agosto 2013.

_____. Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, incluindo as leis nºs 9.981/00, 10.264/01, 10.672/03, 12.346/10, bem como a recente Lei nº 12.395, de 16 de março de 2011, publicada no Diário Oficial da União – I de 17 de março de 2011.

CARDOSO, Vanessa Ingrid da Costa. MAIA, Anna Beatriz Grangeiro Ribeiro. PONTE, Vera Maria Rodrigues. **Práticas de disclosure do ativo intangível em clubes de Futebol. 12º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade São Paulo/SP 26 e 27 julho de 2012.**

CAMPESTRINI, Geraldo Ricardo Hruschka. LUZ, Andre de Paula Rego Graciano. MORENO, Valentin Molina. CUNHA, Luis Miguel Faria Fernandes da. **Análise da responsabilidade social corporativa no futebol: comparação entre clubes espanhóis, portugueses e brasileiros.** EASM Conference, Praga, 15 e 18 de setembro, 2010. Disponível em: < <http://www.universidadedofutebol.com.br/Files/pdf/Artigo%20-%20EASM%202010%20-%20Responsabilidade%20Social%20Es-Pt-Br.pdf>>. Acesso em: 28 jul. 2013.

CARRAVETTA, E. **Modernização da gestão no futebol brasileiro.** 1. ed. Porto Alegre: AGE, 2006.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica.** 3. ed. São Paulo: McGrawHill, 1983.

CONSELHO FEDERAL DE CCONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1005/2004 de 17/09/2004 que aprovou a NBC T 10.13 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 4 nov. 2004.

_____. Pronunciamento técnico CPC 04. 2009. Disponível em:

<<http://www.cpc.org.br/noticias56.htm>>. Acesso em: 03 agosto. 2013.

CRUZ, Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida. SANTOS, Luís Lima. AZEVEDO, Graça Maria do Carmo. **Direito desportivo resultante da formação: evidência empírica nos clubes portugueses e brasileiros.** Revista Universo Contábil, FURB, v. 7, n.1, p. 122-143, jan./mar., 2011.

CORITIBA FOOT BALL CLUB. **Balanco Anual.** Coritiba, 2009. Disponível em: < <http://www.coritiba.com.br/portal/2008/10/10/balanco-anual/> >. Acesso em: 28 jul. 2013.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). IAS 38 intangible assets. Disponível em: <<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/149D67E2-6769-4E8F-976D-6BABEL783D90/0/IAS38.pdf>>. Acesso em: 28 jul. 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades anônimas de acordo com as normas internacionais e do CPC.** Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – Fipecafi /FEA/USP. São Paulo: Atlas, 2010.

GONÇALVES, J. C. de S.; CARVALHO, C. A. **A mercantilização do futebol brasileiro: instrumentos, avanços e resistências.** 2006. Cadernos EBAPE/FGV, v. IV, n. 2, jun. 2006. Disponível em: <http://www.fgvpr.br/smart/isaenews_2006/artigo_ebape_4187.pdf>. Acesso em: 31 jul. 2013.

- HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- LEONCINI, M. P. **Entendendo o negócio Futebol: um estudo sobre a transformação do modelo de gestão estratégica nos clubes de futebol**. São Paulo,. Tese (Doutorado) – Engenharia de Produção. EPRO, 2001.
- LEV, Baruch. **Intangibles: management and reporting**. Washington: Brookings, 2001.
- MAÇÃS, V. M. de O. **O diretor desportivo nas organizações do futebol em Portugal: caracterização da atividade dos gestores de desporto nos clubes de futebol profissional e não profissional**. 2006. Tese (Doutorado em Educação Física e Desporto) – Universidade Técnica de Lisboa – Faculdade de Motricidade Humana. Disponível em: <http://www.repository.utl.pt/bitstream/10400.5/1354/1/Tese%20M_Geraldo%20Campestrini.pdf>. Acesso em: 03 agosto 2013.
- MAGALHÃES, P. M. A. P. C. de. **Percepções e práticas de responsabilidade social empresarial no futebol profissional português: o caso dos três grandes** [Em linha]. Lisboa: ISCTE, 2010. Dissertação (Mestrado em Gestão) – Instituto Universitário de Lisboa. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10071/2843>>. Acesso em: 28 jul. 2013.
- MARTINS, Gilberto de Andrade e THEÓPHILO, Carlos Renato. Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas. São Paulo: Ed. Atlas, 2007.
- MELO FILHO, Álvaro. **Reflexões em torno dos direitos federativos e econômicos**. Derecho Deportivo En Línea, n. 10, p. 35-42, Sep. 2007/Mar. 2008. Disponível em: <<http://nuke.ddel.com/LinkClick.aspx?fileticket=AyMjNWK1sEQ%3d&tabid=60&mid=396>>. Acesso em: 28 jul. 2013.
- MORROW, S. **Football players as human assets**. Measurement as the critical factor in asset recognition: A case study investigation. Journal of Human Resource Costing and Accounting, 1(1), 75-97, 1996.
- MURCIA, Fernando Dal-Ri. **Fatores determinantes do nível de disclosure voluntário de companhias abertas no Brasil**. 182 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, 2009.
- NADAL, María Teresa. **Un acercamiento a los derechos federativos y su contenido patrimonial**. Iuris, Madrid, n. 128, p. 40-43, jun., 2008
- PLURI CONSULTORIA. O PIB do Esporte Brasileiro. Disponível em: <<http://www.pluriconsultoria.com.br/uploads/relatorios/PIB%20Esporte.pdf>> Acesso em: 31.07.2012.
- _____. O peso da despesa financeira no Balanço dos clubes Brasileiros. Disponível em: <<http://www.pluriconsultoria.com.br/uploads/relatorios/pluri%20especial%20-%20despesasfinanceiras.pdf>> Acesso em: 31.07.2013.
- REZENDE, A. J.; SALGADO, A.; RIBEIRO, E. M. S.; ZOBOLI, F. D. **Uma análise do tratamento contábil dos ativos intangíveis (jogadores de futebol) nos clubes brasileiros**. Curitiba, 15º Congresso Brasileiro de Custos, 12 a 14 de novembro de 2008.
- SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. **Avaliação de ativos intangíveis**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- RODRIGUES, Francisco X. F. **Direitos federativos, negociações de jogadores e flexibilização de contratos de trabalho no futebol brasileiro**. In: ENCONTRO DA ALESDE, 1. 2008, Curitiba/PR. Anais eletrônicos... Disponível em: <<http://www.alesde.ufpr.br/encontro/trabalhos/45.pdf>>. Acesso em: 28 jul. 2013.
- SILVA, C. A. T. S.; TEIXEIRA, H. de M.; NIYAMA, J. K. **Evidenciação contábil em entidades desportivas: uma análise dos clubes de futebol brasileiros**. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9º, 2009, São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2009.