

Contabilidade das entidades desportivas: um estudo sobre a apuração do custo contábil do atleta de futebol em formação do Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense

Leticia Medeiros da Silva (UFRGS) - leticia.ms@uol.com.br

Milene Martins Moraes (IPA) - m.mmoraes@yahoo.com.br

Resumo:

Atualmente, a informação contábil é essencial para o desenvolvimento e gestão das Empresas, não sendo diferente para os Clubes de Futebol. A partir deste contexto, o presente trabalho objetivou identificar a estrutura de apuração e o tratamento contábil dado aos custos de formação de atletas de futebol, desde sua iniciação nas categorias de base até a de profissional, mais especificamente do Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense. A pesquisa foi realizada através do estudo de caso, descritivo, com tratamento qualitativo e quantitativo. Foram feitas entrevistas com o contador do clube e o coordenador técnico das categorias de base, para dar ênfase ao objetivo do estudo, além da pesquisa documental. O estudo permitiu apresentar de forma resumida, como é a Contabilidade dentro do cenário de um Clube de Futebol. Mais precisamente, na apuração contábil dos custos de formação de atletas. Os resultados obtidos indicam que é de grande valia para o Clube manter suas categorias de base, pois é de lá que saem os craques que futuramente podem dar grandes retornos financeiros para o Clube.

Palavras-chave: Contabilidade. Custos. Entidades desportivas.

Área temática: Novas Tendências Aplicadas à Gestão de Custos

Contabilidade das entidades desportivas: um estudo sobre a apuração do custo contábil do atleta de futebol em formação do Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense

RESUMO

Atualmente, a informação contábil é essencial para o desenvolvimento e gestão das Empresas, não sendo diferente para os Clubes de Futebol. A partir deste contexto, o presente trabalho objetivou identificar a estrutura de apuração e o tratamento contábil dado aos custos de formação de atletas de futebol, desde sua iniciação nas categorias de base até a de profissional, mais especificamente do Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense. A pesquisa foi realizada através do estudo de caso, descritivo, com tratamento qualitativo e quantitativo. Foram feitas entrevistas com o contador do clube e o coordenador técnico das categorias de base, para dar ênfase ao objetivo do estudo, além da pesquisa documental. O estudo permitiu apresentar de forma resumida, como é a Contabilidade dentro do cenário de um Clube de Futebol. Mais precisamente, na apuração contábil dos custos de formação de atletas. Os resultados obtidos indicam que é de grande valia para o Clube manter suas categorias de base, pois é de lá que saem os craques que futuramente podem dar grandes retornos financeiros para o Clube.

Palavras-chave: Contabilidade. Custos. Entidades desportivas.

Área-Temática: Novas Tendências Aplicadas à Gestão de Custos

1. INTRODUÇÃO

Os clubes de futebol no Brasil, em decorrência das modificações estabelecidas pela Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, mais conhecida como Lei Pelé, mudaram de forma essencial a relação de vínculo profissional entre o Clube e o Atleta de Futebol, pois a lei propõe acabar com a idéia de passe, proporcionando mais segurança para ambas as partes.

Conforme a Lei Pelé, também estabelece normas quanto à formação do custo do atleta, entende-se por Custo de Formação de Atleta todos os gastos direta ou indiretamente relacionados com a formação do atleta, sejam despesas com alimentação, vestuário, educação, assistente social, transporte, dentre outras. Após levantamento de todos esses gastos, vem a apuração para cada atleta em formação. Primeiramente, averiguam-se os custos diretos seguidos dos custos indiretos, que devem ser rateados conforme percentual estabelecido. Ao final desta distribuição, somam-se os valores apurados de custos diretos mais os custos indiretos, para assim determinar o quanto foi aplicado para a formação do atleta.

Conforme a legislação, todos os valores gastos com a formação do atleta, serão considerados e registrados, em conta específica do Ativo Imobilizado, Atletas em Formação, desde que obedeçam a requisitos pré-estabelecidos. Quando este passar a defender o clube em competições profissionais, o saldo apurado desta transação será transferido para a conta específica do Ativo Imobilizado, Atletas Profissionais. Ressalva-se que esse procedimento só será realizado após assinatura do Contrato de Trabalho de Atleta Profissional de Futebol. Este saldo fica sujeito à amortização, em função do tempo firmado no referido contrato.

Diante dos fatores relacionados, surge a seguinte questão, que define a formação do problema de pesquisa: **Como é a estrutura de apuração e contabilização dos custos de formação de atletas de futebol, desde sua iniciação até a categoria profissional, nas Entidades Desportivas?** Para tanto, se estabelece como objetivo geral: identificar a estrutura

de apuração e o tratamento contábil dado aos custos de formação de atletas de futebol, desde sua iniciação nas categorias de base até a de profissional no Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense.

Nota-se que não é suficiente apenas tomar conhecimento das Leis, mas sim conseguir desempenhar um bom trabalho, para que possa trazer os benefícios desejados. Para tanto, existe a necessidade de uma boa base contábil que venha a contribuir para a eficiência da formação do custo do atleta.

2. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para melhor entender a complexidade da apuração dos custos e contabilização do atleta de futebol em formação, será mostrada a proposta de solução do problema da pesquisa através de argumentação, discussão e demonstração.

Através da análise dos objetivos desta pesquisa, foram escolhidas, para abordagem do problema, as pesquisas qualitativas e quantitativas, por entender que, usadas conjuntamente, oferecem mais informação ao estudo. Quanto aos objetivos da pesquisa, foi relacionada ao estudo a pesquisa descritiva, por expor as características específicas do fenômeno analisado. Conforme Gil (2006, p. 41 e 42), “pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. Segundo Cervo e Bervian (2002), com relação aos procedimentos técnicos utilizados, o estudo de caso, são determinados pelo estudo de determinado indivíduo, grupo ou comunidade, de maneira que se permita examinar aspectos diversos e, por este motivo, optou-se por tal procedimento, com a intenção de mostrar um melhor entendimento dos objetivos a serem atingidos que, dentre outras coisas, analisa situações de contexto real, com maior profundidade.

A unidade do estudo de caso é o clube desportivo “Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense”. Salienta-se que todas as informações utilizadas nesse estudo foram autorizadas pela Entidade.

A proposta técnica escolhida para desenvolver a coleta de dados é a entrevista. Foram feitas entrevistas com o contador do clube e o coordenador técnico das categorias de base. Na coleta de dados também foi utilizada a pesquisa documental, pois se examinou as Demonstrações Contábeis, relatórios contábeis e planilhas de custos da entidade. Da mesma forma, a coleta de dados foi realizada através da observação atenta dos fatos, para adquirir conhecimento claro e preciso sobre o assunto. A entrevista realizada com o Contador e o Coordenador Técnico das Categorias de Base foi relevante para percepção das variáveis qualitativas, do mesmo modo, focadas no objetivo de mostrar como acontece a apuração de custos dos atletas em formação e também em entender como é o processo de desenvolvimento do jovem que está em formação no Clube. As análises dos dados procedentes das entrevistas servem de apoio e prova para relacionar com os fenômenos do Estudo de Caso.

Os resultados das análises estão demonstrados através de tabelas, quadros, fluxogramas, planilhas demonstrativas, gráficos e exame de demonstrativos contábeis, os quais serviram de base para que se pudesse ter melhor compreensão dos fenômenos ocorridos.

3. REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo pretende fundamentar teorias a respeito do tema proposto, descrever conceitos sobre as Demonstrações Contábeis e Contabilidade de Custos, que serão utilizados ao longo do estudo como base de consulta, proporcionando um alicerce para a análise dos dados.

3.1 Demonstrações Contábeis

Segundo a NBC T 3, as Demonstrações Contábeis são conjuntos de relatórios que representam e estruturam a posição patrimonial, financeira e as transações realizadas por uma entidade, elaborados por profissional contabilista habilitado. Essas informações são extraídas dos ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas, ganhos, perdas e do fluxo financeiro. Fornecem informações indispensáveis aos gestores, acionistas, administradores, governo, credores e funcionários, auxiliando a estimar os resultados futuros da entidade para a tomada de decisão. Conforme CRC-RS (2008):

As demonstrações contábeis devem apresentar adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa de uma entidade. Ou seja, devem retratar adequadamente os efeitos de transações e outros eventos, observando as definições e os critérios para registro de ativos, passivos, receitas e despesas, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, terminologia que se configura em uma generalização das diretrizes contábeis emanadas da legislação societária brasileira, bem como das Normas Brasileiras de Contabilidade, editadas pelo CFC, e que são adotadas por todo o tipo de entidade no Brasil e dos Pronunciamentos do CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis, aprovados pelo CFC. Há que se considerar, ainda, os aspectos contábeis que são específicos para os diferentes segmentos do mercado, conforme disciplinado pelos órgãos reguladores (Banco Central do Brasil, Comissão de Valores Mobiliários, Superintendência de Seguros Privados, etc.) A aplicação apropriada dessas normas, incluindo a divulgação das informações requeridas, resulta em praticamente todas as circunstâncias, em demonstrações contábeis que atingem uma apresentação adequada. (CRC-RS, 2008, p. 12)

O Conselho Federal de Contabilidade reconhece, na Resolução nº. 1.005/2004 e alterações, que as Demonstrações Contábeis das Entidades Desportivas Profissionais são diferentes das demais e sugere a utilização de nomenclaturas específicas para as contas de Lucros, Capital e para o nome da Demonstração do Resultado do Exercício, a fim de adequar essas terminologias a composição das mesmas. As Entidades Desportivas Profissionais, para a obtenção de recursos públicos, deverão elaborar, ao final de cada exercício social, com base em sua escrituração contábil, as seguintes Demonstrações Contábeis: a) Balanço Patrimonial; b) Demonstração do Resultado do Exercício; c) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; d) Demonstração do Fluxo de Caixa; e) Notas Explicativas e f) Demonstração do Valor Adicionado, de forma facultativa.

As demonstrações apresentadas estabelecerão confronto entre os valores correspondentes ao exercício apresentado e o anterior e deverão ser auditadas por auditores independentes para então serem publicadas.

3.2 Contabilidade de Custos

De acordo com Ribeiro (1996), com o crescimento das empresas industriais, a Contabilidade precisou adaptar-se a esta nova visão de mercado, pois as mercadorias não eram compradas somente para revenda, mas adquiridas para serem transformadas em produtos com destinação à venda. Surge a preocupação em determinar o preço de venda dos produtos fabricados. A solução encontrada foi confrontar todos os fatores relacionados na atividade de fabricação desse produto, juntamente com o preço de aquisição, para assim compor o preço de venda. Com o decorrer do tempo, a Contabilidade de Custos de simples avaliadora de estoques, passou a elemento importante no auxílio ao controle e tomada de decisões. Kholer (1952 apud LEONE, 2000) relata que:

A contabilidade de Custos projeta e opera sistemas de custos, determina os custos por departamentos, por função, por centros de responsabilidades, por atividades, por produtos, por território, por períodos e por outros segmentos, faz a estimação de custos, estabelece padrões, manipula custos históricos, compara custos de diferentes

períodos, compara custos reais com custos calculados, determina custos de alternativas, interpreta e apresenta informações de custos com um auxílio a gerência no controle de operações correntes e futuras. (KOHLER, 1952, p. 127, apud LEONE, 2000, p.47)

Conforme Bornia (2002), custo compreende os insumos adquiridos pela empresa para serem aplicados à produção, ou seja, é o gasto com bens ou serviços empregados no processo de produção de outros bens e serviços. São definições básicas os custos de fabricação e os custos comuns. Conforme o autor, o custo de fabricação corresponde aos insumos efetivamente usados no processo de fabricação do produto, dividindo-se em: i) custos de matéria-prima, que é o principal material que compõem o produto a ser fabricado; ii) custos de mão-de-obra direta, que são os operários que trabalham diretamente com a fabricação do produto; e iii) custos indiretos de fabricação, que são os demais insumos que compõem indiretamente a fabricação do produto. Segundo Leone (2000), os Custos Comuns são os custos que são comuns a dois ou mais produtos das fases do processo de fabricação empregados simultaneamente. Para Leone (2000, p. 62): “os custos do processo de fabricação de dois ou mais produtos são comuns a esses produtos e deverão ser rateados, divididos e alocados entre eles mediante a aplicação de um dos critérios disponíveis”.

Existem várias classificações que diferenciam os custos, conforme a necessidade e a finalidade da administração do negócio. A seguir serão abordados alguns tipos de classificações de custos:

a) Quanto à Apuração: Os custos podem ser classificados em custos diretos e custos indiretos com relação aos produtos. Conforme Dutra (1995), custos diretos são os custos de produção que podem ser apropriados diretamente aos diferentes produtos fabricados, ou seja, são de fácil reconhecimento com relação aos produtos. São exemplos de custos diretos a matéria-prima, a mão-de-obra direta, o material de embalagem, a depreciação de equipamento (quando relativo à produção de um tipo de produto), a energia elétrica das máquinas da fábrica, etc. Para Ribeiro (1996):

Custos diretos compreendem os gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados diretamente no produto. Esses custos são assim denominados porque seus valores e quantidades em relação ao produto são de fácil identificação. Assim, todos os gastos que recaem diretamente na fabricação do produto são considerados custos diretos. (RIBEIRO, 1996, p. 28)

Conforme Dutra (1995), custos indiretos são os custos de produção que não podem ser apropriados diretamente ao produto, ou seja, dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados aos diferentes produtos. São exemplos de custos indiretos a depreciação (quando destinada à produção de mais de um tipo de produto), os salários dos supervisores da fábrica, os seguros da fábrica, os gastos de manutenção dos equipamentos, a energia elétrica da área fabril, etc. Para Ribeiro (1996):

Custos indiretos compreendem os gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados indiretamente no produto. Esses gastos são assim denominados por ser impossível uma segura identificação de seus valores e quantidades em relação ao produto. A classificação dos gastos como Custos Indiretos é dada tanto àqueles que impossibilitam uma segura e objetiva identificação com o produto como também aqueles que, mesmo integrando o produto (como ocorre com certos materiais secundários), pelo pequeno valor que representam em relação ao custo total, não compensam a realização dos cálculos para considerá-los como Custo Direto. (RIBEIRO, 1996, p. 28)

b) Quanto à Formação: Os custos podem ser classificados em custos fixos e custos variáveis com relação ao volume de produção. De acordo com Neves e Viceconti (2000, p.18, grifo nosso), “os **Custos Fixos** são fixos em relação ao volume de produção, mas podem variar no decorrer do tempo”. São os que não dependem do volume de produção da empresa. Seus valores são fixos seja qual for a produção. De acordo com Neves e Viceconti (2000, p.19, grifo nosso), “os **Custos Variáveis** aumentam à medida que aumenta a produção”. São os que dependem do volume de produção da empresa. Seus valores se alteram conforme aumenta a produção.

c) Quanto à Função: Os custos podem ser classificados em custos de produção, custos administrativos e custos de comercialização. Segundo Dutra (1995), custos de produção, custos administrativos e custos de comercialização são os custos apropriados conforme a necessidade dos setores onde serão consumidos. Esses custos serão distribuídos conforme decisão da gerência. Dutra (1995) conceitua:

Custos de Produção são os que ocorrem nos setores de produção e necessários apenas à fabricação dos produtos, que são matérias-primas, mão-de-obra e outros custos indispensáveis à fabricação. Custos Administrativos são aqueles necessários à administração, à programação e ao controle e indispensáveis à execução das políticas e da programação das atividades das empresas, como, por exemplo, os custos de administração de pessoal, de transporte, de restaurante, de vigilância. Custos de comercialização são aqueles necessários à movimentação, controle e distribuição dos produtos desde a compra e pagamento aos fornecedores até a distribuição e recebimento dos clientes, como, por exemplo, embalagem de expedição, fretes, aluguéis de depósitos e lojas, propaganda, comissões etc. (DUTRA, 1995, p. 33)

De acordo com o mesmo autor, os custos de produção são relacionados diretamente à fabricação do produto. Os custos administrativos, como o próprio nome já diz, são relacionados à administração da empresa, e os custos de comercialização são relativos à movimentação para a venda dos produtos.

d) Quanto ao Controle: Os custos podem ser classificados em Custos Controláveis e Custos Não-Controláveis. Segundo Leone (2000), custos controláveis e não controláveis são os custos incorridos em determinado departamento que podem ou não ser controlados, isto é, que possam ou não ser identificados pela pessoa responsável. Não existem custos não controláveis, o que existe são custos controlados em níveis de hierarquia superior ao analisado. O que não for controlado pelo gerente de produção poderá ser controlado pelo gerente administrativo, diretor ou até mesmo pelos gestores. Martins (2000) descreve que:

Aqueles são os que estão diretamente sob responsabilidade e controle de uma determinada pessoa cujo desempenho se quer analisar e controlar, e os Não Controláveis estão fora dessa responsabilidade e controle. Não significa que custos não controláveis estejam fora da responsabilidade da empresa, mas sim fora da pessoa que chefia o setor em análise. O que não é controlável pelo Chefe da Fundação, talvez o seja pela Administração da Fábrica, pela Diretoria da empresa ou pelos seus proprietários. Não existem de fato Custos Não controláveis. O que existe é Custo só controlável em nível hierárquico superior ao daquele que está sendo considerado. (MARTINS, 2000, p. 327)

De acordo com o mesmo autor, os custos controláveis são os que o gerente tem total responsabilidade (materiais e mão-de-obra própria, serviço de terceiros, ferramentas, etc.), e os não controláveis são os custos totais do Departamento Operacional (depreciação, seguros, benefícios, etc.).

e) Quanto à Tomada de Decisão: Os custos podem classificar-se em custo de oportunidade. De acordo com Leone (2000), o custo de oportunidade representa quanto está

sendo o retorno da empresa, fazendo uso de determinados recursos no que se tem a intenção de fazer. É o risco que a empresa corre no emprego de grande quantidade de recursos aplicados a um bem ou a um serviço, a fim de que o empenho neste investimento retorne como benefício por meio de alternativas distintas, ou seja, os benefícios da alternativa recusada serão os custos de oportunidade da alternativa escolhida. Martins (2000) descreve que:

Representa o Custo de Oportunidade o quanto à empresa sacrificou em termos de remuneração por ter aplicado seus recursos numa alternativa ao invés de uma outra. Se usou seus recursos para a compra de equipamentos para a produção de sorvetes, o custo de oportunidade desse investimento é o quanto deixou de ganhar por não ter aplicado aquele valor em outra forma de investimento que estava ao seu alcance. (MARTINS, 2000, p. 250)

Todos os conceitos apresentados serviram de base para formular o Custo de Formação do Atleta de Futebol.

3.3 Custo de Formação de Atleta nas Entidades Desportivas

Para os Clubes de Futebol, a contabilidade dos custos é de vital importância, pois, após a extinção do passe do atleta trazida pela Lei 9.615/1998 e alterações posteriores, normatiza na prática o processo de ressarcimento dos gastos efetuados na formação do atleta. Conforme definição da Lei 10.672/2003:

É assegurado o direito ao ressarcimento dos custos de formação de atleta não profissional menor de vinte anos de idade a entidade de prática de desporto formadora sempre que, sem a expressa anuência dessa, aquele participar de competição desportiva representando outra entidade de pratica desportiva. (Lei 10.672/2003, Art. 29 § 5º)

Ainda de acordo com o que estabelece a Lei 10.672/2003, em seu Art. 29, “a entidade de prática desportiva formadora do atleta terá o direito de assinar com esse, a partir de dezesseis anos de idade, o primeiro contrato de trabalho profissional, cujo prazo não poderá ser superior a cinco anos”. O Clube de Futebol, no que tange às negociações com o atleta, tem o direito, sendo ele o clube formador, à assinatura do primeiro contrato profissional com o atleta formado no Clube. A realidade do atleta dentro do Clube se alterou, uma vez que existe a necessidade de um contrato de trabalho para tais práticas serem adotadas. Por outro lado, o contador em entrevista afirma que: “o que não se altera é a necessidade do Clube vender pelo menos um atleta formado no clube por ano, para manter o equilíbrio de suas finanças. A falta dessas informações acarretará ao clube um resultado insustentável na comercialização de venda e/ou empréstimos de seus atletas, o que reflete diretamente no resultado do exercício”.

Para melhor entendimento do processo de controle de gastos com a formação de atletas, o CFC estabeleceu através da NBC T 10.13.3, as seguintes normas:

Composição dos gastos diretamente relacionados com a formação do atleta com base mensal e regime de competência, por tipo (alojamento, alimentação, transporte, educação, vestuário, comissão técnica, etc.); Composição dos gastos diretamente relacionados com a formação do atleta com base mensal e regime de competência, por categoria (infantil, juvenil, juniores); Composição do elenco por categoria e registros auxiliares que demonstrem controle de cada categoria e que permitam a apuração de gastos por atleta; e Relatório mensal de apropriação de gastos para o resultado e para o imobilizado. (CFC, 2008, p. 237)

Após reconhecimento de todos os gastos com a formação do atleta, fica mais fácil de entender porque a contabilidade de custos tornou-se consideravelmente necessária para as Entidades Desportivas, pois é o alicerce que dá garantias e direitos ao Clube Formador em relação ao investimento em jovens atletas, que no futuro trarão benefícios a esses Clubes.

4. CUSTO DE FORMAÇÃO DOS ATLETAS NO GRÊMIO FBPA

Este capítulo apresenta o Estudo de Caso, demonstrando um breve histórico do Clube, seguido das particularidades e considerações que a entidade dá para a formação de seus atletas, desde sua iniciação até a chegada ao profissional.

4.1 Caracterização e Histórico da Entidade

Conforme informações do site oficial da entidade (www.gremio.net), o Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense (FBPA) teve por criador o paulista Cândido Dias da Silva, que reuniu informações de como fundar um clube de futebol junto a ingleses e alemães que faziam parte do Sport Clube Rio Grande, que foi o primeiro clube de futebol do país. No dia 15 de setembro de 1903, Cândido reuniu trinta e dois rapazes no Salão Grau do restaurante de um hotel da Rua José Montaury, onde deram início à história do Clube. Carlos Luiz Bohrer foi eleito o primeiro Presidente.

Dentre os principais fatos históricos, destacam-se: em 1904 obteve seu primeiro local para jogos e treinos, a Baixada dos Moinhos de Vento; em 1909 jogou o primeiro clássico contra o seu tradicional adversário, o Internacional; em 1954 ocorreu a inauguração do Estádio Olímpico; em 1983 e 1995 conquistou a Taça Libertadores da América e também em 1983 tornou-se campeão mundial.

4.2 O Custo de Formação dos Atletas no Grêmio FBPA

Com base em entrevista realizada com o contador da entidade e na análise das Demonstrações Contábeis do Clube observa-se que não existe uma Contabilidade Desportiva, pois todas as informações que contemplam essas demonstrações são semelhantes à de qualquer outra Entidade Comercial, Industrial ou de Serviços. O que existe é particularidades e nomenclaturas diferenciadas estabelecidas na Resolução CFC nº 1.005/2004, que dispõe sobre os aspectos contábeis específicos em Entidades Desportivas Profissionais, NBC T 10.13:

10.13.1.1. Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros contábeis e de estruturação das demonstrações contábeis das entidades de futebol profissional e demais práticas desportivas profissionais, e aplica-se também às confederações, federações, clubes, ligas, sindicatos, associações, entidades controladas, coligadas e outras que, direta ou indiretamente, estejam ligadas à exploração da atividade desportiva profissional.

10.13.1.2. Aplicam-se às entidades desportivas profissionais os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade, suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade. (CFC, 2008, p. 235)

O contador complementa:

Não existe uma contabilidade desportiva, existem sim algumas regras estabelecidas pelo CFC, para a abordagem de algumas particularidades que fazem parte da atividade desportiva profissional, como a relação do atleta profissional com a entidade desportiva, na questão dos direitos recíprocos. O que diferencia a contabilidade de um Clube de Futebol, ou Entidade desportiva, de qualquer outra entidade comercial, industrial ou de serviços, são as peculiaridades relativas ao

relacionamento entre a Entidade e seus ativos (atletas profissionais), no restante tudo funciona de uma forma muito semelhante.

Assim, a contabilidade é responsável pelo levantamento de todos os dados e informações que produzam relação de causa e efeito na formação do atleta de futebol, considerando o processo da chegada do atleta ao clube e seu desenvolvimento, para alcançar o nível de profissional. Para tanto, é indispensável que se entenda como é o processo de formação do atleta de futebol.

O processo de formação dos atletas no Grêmio FBPA apresenta-se sob vários aspectos. O mais importante deles acontece dentro das categorias de base. Tem início quando os jovens, por iniciativa própria ou de terceiros, procuram o Grêmio FBPA para desenvolver suas habilidades. Com base em ficha de inscrição do Grêmio FBPA, participam da escolinha meninos com idade entre 6 e 16 anos, em nível de recreação. Participar desta primeira etapa não quer dizer que o menino necessariamente fará parte das categorias de base do Grêmio FBPA. Mas existe dentro da escolinha o grupo Seleções, onde os meninos têm uma noção do que é fazer parte das categorias de base. Os meninos são divididos por grupos, como segue: grupo A: composto de meninos com idade entre 6 a 8 anos; grupo B: composto de meninos com idade entre 9 e 10 anos; grupo C: composto de meninos com idade entre 11 e 12 anos; grupo D: composto de meninos com idade entre 13 e 14 anos; grupo E: composto de meninos com idade entre 15 e 16 anos; e, o grupo denominado Seleções: composto por meninos com idade entre 12 a 16 anos. O Coordenador Técnico das Categorias de Base, em entrevista, afirma que:

O processo é feito de várias maneiras, primeiramente o menino se inscreve na escolinha para avaliação. Os meninos chegam ao clube de diversas formas, indicação, observado por funcionários, trazidos por empresários ou parceiros, ou vindos por conta própria. Podem ingressar no Grêmio a partir 6 anos de idade, entre 6 e 16 anos fazem parte da escolinha, que é visto mais como processo de recreação. Sendo que a partir dos 12 anos, os meninos já são observados pelos avaliadores, que os peneiram e podem ou não integrar o departamento amador, onde é tratado de maneira mais profissional, isto é, comissão específica para cada categoria, treinamento diário, passando a disputar competições estaduais e nacionais e alguns até internacionais. Os atletas são divididos por ano de nascimento. “É comprovado estatisticamente que aproximadamente no máximo, 1% dos atletas que iniciam na escolinha consegue chegar ao profissional”. Por isso esses meninos são submetidos a avaliações permanentes, pois desde o primeiro ano de categoria de base (Sub-12) até atingir o profissional, o Grêmio capta jogadores em todas as idades. Cada equipe tem uma comissão formada por treinador, supervisor, preparador físico, preparador de goleiros, massagistas, roupeiros e estagiários. Sendo que o Grêmio procura colocar pessoas formadas em Educação Física para exercer estas funções.

Especificamente em relação ao custo de formação desses atletas, o Grêmio FBPA, após reconhecimento dado pela Fédération Internationale de Football Association (FIFA), deu início a partir do ano de 2000 ao processo de controle do custo de formação de atletas, proveniente das categorias de base. O Contador, em entrevista, comenta a importância do processo de apuração dos custos de formação de atletas do Grêmio FBPA, vinculado a Lei Pelé e ao regulamento da FIFA.

O Grêmio se tornou, através dos tempos, uma das excelências na formação de atletas no Brasil, basta ver a extensa e qualificada lista de atletas que, formados no Clube, brilham no cenário futebolístico internacional. Com o crescimento do interesse dos Clubes Europeus pelos atletas brasileiros, fez-se necessário a criação de uma lei que protegesse os interesses dos Clubes formadores, e também os próprios atletas da ação predadora dos “empresários”. A Lei Pelé, juntamente com o regulamento da FIFA no que tange às transferências de atletas com idade entre 18 e 23 anos, o

chamado “Mecanismo de solidariedade”, trouxe este certo conforto aos Clubes formadores, de que não poderiam ser espoliados de seus craques sem que fossem devidamente indenizados pela formação e projeção no cenário do futebol. Os Clubes formadores teriam que provar, com farta documentação, que os atletas efetivamente foram formados no Clube, para fazer jus a indenização prevista no artigo X do regulamento da FIFA, e um desses documentos poderia ser o registro contábil do Custo de formação do atleta. Então, desde o ano 2000, o Grêmio iniciou a implementação do controle de custo de formação de atletas, onde são imputados todos os custos diretos e indiretos efetivamente consumidos na formação dos atletas de cada categoria em cada exercício, formando assim, individualmente para cada atleta, um histórico de seu custo de formação, desde sua entrada nas categorias de base até sua saída por venda ou dispensa.

Conforme os demonstrativos analisados, compreendem-se por “custo” todas as variáveis de relevância vinda das Despesas de Pessoal, (remunerações, ajuda de custo, alimentação, encargos sociais, assistência médica, assistência social, etc.), e Despesas Operacionais (formação de atletas, material esportivo de uso, federação e confederação, viagens e estadas, translados e transporte, serviços de terceiros, material de consumo, água e esgoto, luz, telefone, depreciações, etc.), sejam elas distribuídas direta ou indiretamente.

De acordo com a NBC T 10.13, o clube formador do atleta tem o direito de reconhecer contabilmente todos os custos diretos (de pessoal, operacionais alocados diretamente) e indiretos (de pessoal e operacional, rateado, vindo dos departamentos), realmente gastos com a formação de atletas em cada categoria, desde sua iniciação até a chegada ao profissional. Quando da profissionalização, o saldo de custos deste atleta é transferido para conta contábil de atleta profissional. Também tem direito de ressarcir-se dos custos, ao final de cada exercício, momento em que o atleta tem movimentações dentro das categorias (dispensa e/ou desistência). Quando isso acontece, este mesmo custo é levado à conta de resultado do exercício. Estas condições estão claramente expressas na Resolução CFC nº 1005/2004, NBC T 10.13.2:

10.13.2.3. Observado o estabelecido no item 10.13.3, os valores gastos diretamente relacionados com a formação de atletas devem ser registrados no ativo imobilizado, em conta específica de formação de atletas. Quando da profissionalização do atleta, os custos devem ser transferidos para a conta específica de atleta formado, para amortização ao resultado do exercício pelo prazo contratual firmado.

10.13.2.4. No encerramento do exercício, no mínimo, deve ser avaliada a possibilidade de recuperação econômico-financeira do valor líquido contábil do custo de formação de cada atleta registrado no imobilizado. Constatada a irreversibilidade do custo, o valor deve ser baixado em conta específica do resultado, devendo estar suportada por documentação própria. (CFC, 2008, p. 235)

Quando questionado sobre as etapas da formação dos custos para cada atleta em formação e o que acontece quando o atleta passa a fazer parte do grupo de profissionais e/ou é dispensado, o Contador responde que:

O registro do custo de formação se dá sempre no encerramento do exercício, isto é o caso do Grêmio, poderia ser feito mensalmente, mas por causa da alta rotatividade em determinadas categorias, se procede ao registro final apenas no encerramento do exercício. Apura-se o custo mensal (custo direto) do centro de custo “Categoria de Base”, e no final do exercício apuram-se os custos indiretos advindos dos departamentos de apoio, através de rateios de utilização dos serviços com percentuais e parâmetros determinados pelo próprio Clube em razão do envolvimento de cada área de apoio com a “Categoria de Base”. Desta forma se apura o montante a ser rateado entre as categorias e entre os próprios atletas. Quando o atleta passa para a categoria Profissional, aquele custo individualizado que ele traz com ele desde que ingressou nas categorias de base, que é o resultado da

apuração de todos os custos de formação dos exercícios anteriores, é transferido para a conta contábil de atleta profissional. No caso desse atleta vir a ser dispensado, esse mesmo custo deve ser levado à conta de resultado do exercício. (tudo de acordo com a NBCT 10.13 do CFC)

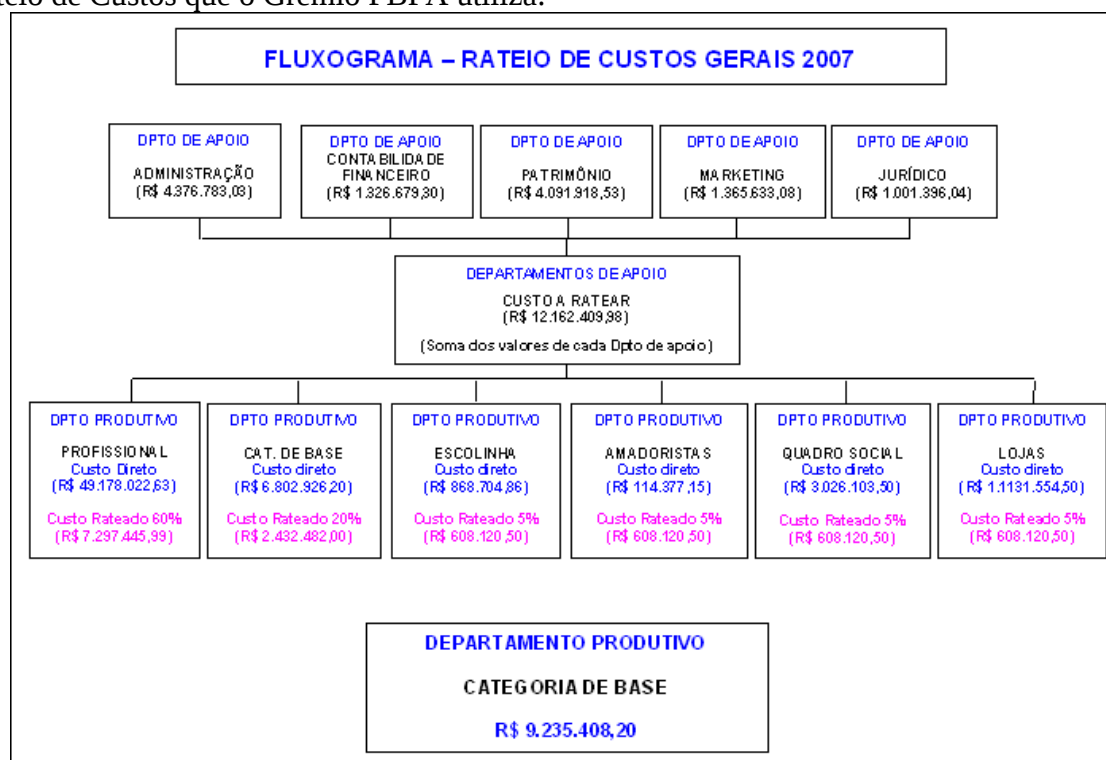
O registro do custo de formação na contabilidade se dá através da apuração do custo direto e custos indiretos rateados, vindos dos Departamentos de Apoio, representados pela Administração, Contabilidade/Financeiro, Patrimônio Marketing e Jurídico, utilizando percentuais e parâmetros determinados pelo Grêmio FBPA. Desta forma, apura-se o montante a ser rateado entre as categorias dos Departamentos Produtivos, representados pelo Futebol Profissional, Futebol amador (Categorias de Base), Escolinha, Amadoristas (Esportes Olímpicos), Quadro Social e Loja Grêmio Mania, que servem de base para compor o custo de formação de cada atleta. A Tabela 1 traz estas informações dos percentuais utilizados para cada categoria do Departamento Produtivo:

Tabela 1 – Percentuais aplicados aos Departamentos Produtivos 2007

Departamentos Produtivos	Percentuais %
Futebol Profissional	60%
Categorias de Base	20%
Escolinha de Futebol	5%
Esportes Olímpicos	5%
Quadro Social	5%
Loja Grêmio Mania	5%

Fonte: Grêmio Foot-Ball Porto Alegre – Relatório Formação de Atletas 2007

Em seguimento a conclusão de todos os lançamentos contábeis do exercício, é elaborada a planilha Fluxograma – Rateio de Custos, que mostra todos os valores apurados em cada um dos Departamentos de Apoio que, somados, servirão de base para o custo a ratear entre os Departamentos Produtivos. A Figura 1 exibe o modelo de Fluxograma Custos Geral – Rateio de Custos que o Grêmio FBPA utiliza:



Fonte: Elaborado pelo autor, com base na documentação disponibilizada pelo Grêmio FBPA.

Figura 1 – Fluxograma Custos Gerais – Rateio de Custos 2007

Para determinar o valor dos custos para todos os Departamentos Produtivos, é feita a soma de todos os custos dos Departamentos de Apoio. Do total encontrado é feito rateio pelo percentual de cada Departamento Produtivo. Este valor, somado ao custo direto, já apurado em cada um dos departamentos, formam o Custo Total para cada Departamento Produtivo.

No caso da Categoria de Base, para saber o valor que foi investido neste departamento, soma-se o valor de custo direto com o valor de custo rateado (percentual de 20%). Para melhor visualização da estrutura de rateio da categoria de base, observa-se na Figura 2 o relatório que é produzido pelo setor da Contabilidade, tomando-se por base os valores de 2007.

RATEIO DE CUSTO - FORMAÇÃO DE ATLETAS						
DEPTº : CATEGORIAS DE BASE					DEZ.2007	
CUSTOS DIRETOS						
CUSTO DE PESSOAL		4.668.158,52				
CUSTO OPERACIONAL		1.701.646,21				
CUSTO ELDORADO DO SUL		433.121,47			6.802.926,20	
OUTROS CUSTOS						
Rateio Custo Pessoal de Apoio		20.%			2.432.482,00	
		CUSTO TOTAL FINAL			9.235.408,20	
INFORMAÇÕES:		OBSERVAÇÕES:				
		CUSTO DIRETO MÉDIO MENSAL P/ATLETA:			4.499,29	
		CUSTO DIRETO TOTAL MEDIO MENSAL			566.910,52	
DEMONSTRATIVO DE INVESTIMENTO:						
	Nº Atletas	Peso Rateio	P/Categoria	P/Atleta ano	n.º Atletas * fora do rateio	Custo não rateado
Juniões	55	50.%	4.617.704,10	83.958,26	18	1.427.290,26
Juvenil	31	30.%	2.770.622,46	89.374,92	2	178.749,78
Infantil	40	20.%	1.847.081,64	46.177,04		
Totais	126		9.235.408,20			1.606.040,04
* Atletas já profissionalizados em 2006 (Ativo Imobilizado - Atletas Profissionais)						
Quadro Comparativo 2006/2007						
			2006	2007	% Aumento	
Custo Total			6.887.641,59	9.235.408,26		
Custos Diretos			4.991.852,01	6.802.926,20	36.28%	
Custo de Pessoal			3.562.982,47	4.668.158,52	31,02%	
Custo Operacional			1.048.219,99	1.701.646,21	62,33%	
Custo CT Eldorado			380.649,55	433.121,47	13,78%	
Outros Custos			1.895.789,58	2.432.482,06	28,30%	
Rateio Custo Pessoal de Apoio			1.895.789,58	2.432.482,06	28,30%	

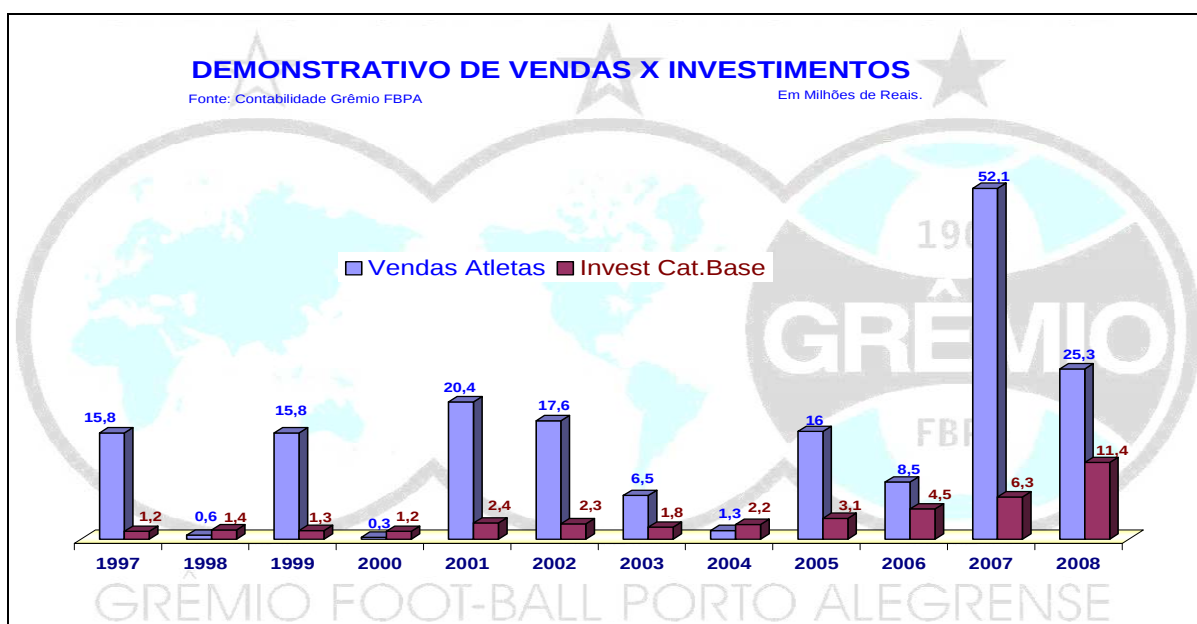
Fonte: Grêmio FBPA – Relatório Formação de Atletas

Figura 2 – Rateio de Custos - Formação de Atletas

O rateio de custo de formação de atleta da categoria de base é feito através da apuração dos custos diretos (Custo de Pessoal, Operacional e Eldorado do Sul). No ano de 2007, este valor ficou em R\$ 6.802.926,20, somados ao rateio custo pessoal de apoio (percentual de 20%) de R\$ 2.432.482,00, para assim ter o Custo total final de R\$ 9.235.408,20. Este resultado é novamente rateado em 50% para os Juniores (R\$ 4.617.704,10) 30% para o Juvenil (R\$ 2.770.622,46) e 20% para o Infantil (R\$ 1.847.081,64). Tendo como base estes valores, rateia-se novamente pelo número de atleta de cada categoria. O custo apurado no ano de 2007, foi de R\$ 83.958,26 para cada um dos atletas Juniores, R\$ 89.374,92 para cada atleta Juvenil e R\$ 46.177,04 para cada atleta do Infantil. Sobre o assunto em questão, foi retirado o seguinte trecho dos Relatórios de Formação de Atletas, fornecido pela Contabilidade do Grêmio FBPA:

Conhecendo o montante do investimento, busca-se conhecer a relação dos atletas que compõem as diferentes categorias da base de formação no final do exercício. Esta relação é fornecida pelo Departamento Categoria de Base e é cotejado com o do ano anterior, então se processam as transferências de categorias, as baixas relacionadas às dispensas e as inserções dos novos atletas. Sobre a situação já ajustada, ou seja, cada atleta inserido em sua categoria, já trazendo consigo o seu custo anterior se for o caso, é aplicado o rateio do custo já anteriormente apurado. Este rateio obedece a uma convenção de que a categoria de Juniores por despesar um custo maior leva 50% do custo total, em seguida a categoria Juvenil com 30% e por último a Infantil com 20%. O Rateio que determina o quanto de cada atleta é feito pura e simplesmente pela divisão do valor total apurado pelo número de atletas na categoria, cabendo a cada um o valor resultante desta divisão, não se utiliza qualquer outro critério subjetivo para valoração maior de um em detrimento de outro. Para fins “contábeis”, todos são iguais.

Por fim, é feita uma planilha de controle de custos, onde mostra custo acumulado, o custo do ano-base e o custo total. A Figura 3 mostra como são benéficos para o Grêmio FBPA os investimentos na formação do atleta de futebol, comparado com a venda de atletas. Observando-se o gráfico, pode-se afirmar que as vendas superam todos os investimentos provenientes das categorias de base.



Fonte: Contabilidade do Grêmio FBPA

Figura 3 – Demonstrativo de Vendas x Investimentos

Nos últimos dois anos, a Entidade alcançou o montante de R\$ 78.222 mil (R\$ 25.350 mil em 2008, R\$ 52.872 mil em 2007) com receitas de vendas/empréstimos ou ressarcimento pela formação e projeção de atletas através do “Mecanismo de Solidariedade FIFA”. Conforme explicação dada pelo Contador:

“Mecanismo de Solidariedade” é um mecanismo de indenização criado no regulamento da FIFA. Visa à obtenção de receitas originadas a partir de transferência entre clubes no exterior, de atletas brasileiros formados por esses Clubes. É toda a transferência internacional onerosa de atleta até o término da carreira, gerando direito a indenização pelo valor de até 5% referente ao tempo que o Clube criou o jogador, que deve ser pago pelo Clube contratante.

No mesmo período, o investimento em “Formação de Atletas” foi de R\$ 19.108 mil (R\$ 11.479 mil em 2008, R\$ 7.629 mil em 2007), tendo como resultado destes investimentos um saldo positivo da ordem de R\$ 59.114 mil reais, o que justifica plenamente o investimento e solidifica a vocação da Entidade como tradicional formadora de atletas de ponta.

Conforme o mesmo período tem seu Balanço Patrimonial apresentado com valores atualizados em R\$ 342.789 mil reais (R\$ 166.101 mil em 2008, R\$ 176.688 mil em 2007).

Conforme respostas do entrevistado, nota-se que a apuração do custo de formação do atleta de futebol é muito mais que simples dados contábeis, mas um conjunto de princípios e métodos que se relacionam entre si e ao meio onde está inserido, com a finalidade de atribuir o custo mais correto possível a cada atleta, proporcionando uma informação contábil mais útil à tomada de decisão.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do estudo foi identificar a influência das características específicas no tratamento contábil aplicado aos custos de atletas de futebol em formação desde as categorias de base ao profissional do Grêmio FBPA.

Verifica-se, através do estudo de caso, que após o avanço provocado pela criação e alterações da Lei Pelé, mudou, de forma significativa, o tratamento dispensado entre atleta e Clube, mais precisamente, quando o CFC na Resolução nº 1.005/2004, estabeleceu normas específicas a estas Entidades. A Contabilidade das Entidades Desportivas passou a evidenciar e tomar as providências necessárias ao tratamento contábil dado aos atletas de futebol.

Em vista disso, é possível afirmar que a apuração e a contabilização do custo de formação do atleta de futebol são de fato levadas em consideração. Conforme observado na contabilidade do Grêmio FBPA, a estrutura dessas informações é feita de forma organizada, e disposta de forma séria e profissional. Para isso, conta com grupo de trabalho com habilitação e qualificação para lidar com as informações tão necessárias para o desenvolvimento do Clube.

Um dos fatores mais importantes para implantação do sistema de custo de formação de atleta, é que estes registros são prova documental para fins de comprovação da existência do atleta no Clube. Igualmente no caso de demandas judiciais, de controle do desempenho do atleta, e também pelo direito derivado da Lei, que permite ressarcimento dos custos no caso do atleta não profissionais participarem de competições representando outra Entidade, abandonarem ou serem dispensados pelo Clube. Os custos relacionados à aquisição e formação do atleta só poderão ser considerados, se comprovadamente, possibilitarem futuros benefícios econômicos à Entidade.

Para conseguir atingir seus objetivos, o Grêmio FBPA mantém um grau de comprometimento com seus atletas das categorias de formação, que compreendem jovens com idade entre 12 a 20 anos, subdivididos em níveis por faixa etária distinta (Infantil,

Juvenil, Junior). Para tanto, sustenta com vigor todos os envolvidos no processo de formação, ou seja, treinadores, preparadores físicos, médicos e, principalmente, os jovens atletas, proporcionando a eles acompanhamento técnico, físico e psicológico, para assim conseguir ultrapassar todas as barreiras que o futebol apresenta.

Da mesma forma, é importante salientar que os investimentos nas categorias de base do Grêmio FBPA trazem muitos benefícios para o Clube, pois por trás de toda a organização de sucesso existe um planejamento eficaz de valorização. Aproveitamento e qualidade desses jovens formados na categoria de base do Clube rendem de vitórias e recursos para o Grêmio FBPA.

Em virtude de tudo que foi mencionado, conclui-se que a apuração do custo contábil do atleta de futebol em formação é de fundamental importância, pois possibilita conhecer o real investimento que o clube gasta com cada atleta, em qualquer momento. O Grêmio FBPA optou em fazer a publicação desta apuração no encerramento do exercício, por causa da alta rotatividade de atletas no Clube. Isso faz com que possibilite a escolha mais acertada e baseada em dados reais para a administração de seus processos e atividades, nunca esquecendo que o objetivo final é a resposta eficiente ao torcedor.

O estudo realizado sobre a apuração do custo contábil, do atleta de futebol em formação foi concentrado apenas na realidade de um Clube. Portanto, recomenda-se, que para futuros estudos, que sejam realizados estudos sobre os custos de formação de atletas de outros clubes de futebol, podendo-se, ainda, efetuar a comparação com o processo realizado pelo Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense.

Referências

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos em Empresas Modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. Confederação Brasileira de Futebol. **Lei 9.615 de 24 de março de 1998, com alterações da Lei nº 9.981/00, da Lei nº 10.654/01 e da Lei nº 10.672/03, Consolidada**. Institui normas gerais sobre desporto e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cbf.com.br/pdf/lei9615.pdf>. Acesso em 03 de setembro de 2008, 01:05.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade**. 3. ed. Brasília: CFC, 2008.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL (CRC/RS). **Demonstrações Contábeis: Aspectos Práticos e Conceitos Técnicos**. Org.: Rogério Rokembach. 6. ed. Porto Alegre: CRC-RS, 2008.

DUTRA, René Gomes. **Custos: Uma Abordagem Prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. 8. reimpressão. São Paulo: Atlas, 2006.

GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE. **Categoria de Base: Equipe de Apoio**. Disponível em: http://www.gremio.net/page/view.aspx?i=apoio_catbase&language=0. Acesso em 17 de abril de 2009, 13:01.

GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE. **Categoria de Base:** Escolinha. Disponível em: <http://www.gremio.net/page/view.aspx?i=escolinha&language=0>. Acesso em 17 de abril de 2009, 13:31.

GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE. **Categoria de Base:** Plantel Infantil. Disponível em: <http://www.gremio.net/player/list.aspx?language=0&division=4>. Acesso em 17 de abril de 2009, 13:11.

GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE. **Categoria de Base:** Plantel Junior. Disponível em: <http://www.gremio.net/player/list.aspx?language=0&division=2>. Acesso em 17 de abril de 2009, 13:01.

GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE. **Categoria de Base:** Plantel Juvenil. Disponível em: <http://www.gremio.net/player/list.aspx?language=0&division=3>. Acesso em 17 de abril de 2009, 13:05.

GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE. **Categoria de Base:** Plantel Pré-Infantil. Disponível em: <http://www.gremio.net/player/list.aspx?language=0&division=5>. Acesso em 17 de abril de 2009, 13:16.

GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE. **Categoria de Base:** Plantel Sub-13. Disponível em: <http://www.gremio.net/player/list.aspx?language=0&division=6>. Acesso em 17 de abril de 2009, 13:21.

GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE. **Categoria de Base:** Plantel Sub-12. Disponível em: <http://www.gremio.net/player/list.aspx?language=0&division=7>. Acesso em 17 de abril de 2009, 13:26.

GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE. **Conselho Administrativo.** Disponível em: <http://www.gremio.net/page/view.aspx?i=diretoria&language=0>. Acesso em 17 de abril de 2009, 12:53.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos:** Planejamento, Implantação e Controle. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. **Contabilidade de Custos:** um enfoque Direto e Objetivo. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Frase Editora, 2000.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de Custos Fácil.** 4. ed. reformulada e atualizada, São Paulo: Saraiva, 1996.