



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS I – CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ALUSKA THAYS SANTOS CAVALCANTI

**ADERÊNCIA À NORMA NBC – ITG 2003 (R1): UMA ANÁLISE DAS PRÁTICAS DE
ELABORAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DA CONTABILIDADE DOS CLUBES
NORDESTINOS DE FUTEBOL**

**CAMPINA GRANDE
2019**

ALUSKA THAYS SANTOS CAVALCANTI

**ADERÊNCIA À NORMA NBC – ITG 2003 (R1): UMA ANÁLISE DAS PRÁTICAS DE
ELABORAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DA CONTABILIDADE DOS CLUBES
NORDESTINOS DE FUTEBOL**

Trabalho de Conclusão de Curso - TCC
apresentado ao Departamento do Curso de
Ciências Contábeis, da Universidade Estadual
da Paraíba, como requisito parcial à obtenção
do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Contabilidade
Financeira

Orientador: Prof. Dr. Mamadou Dieng

**CAMPINA GRANDE
2019**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

C376a Cavalcanti, Aluska Thays Santos.
Aderência à norma NBC - ITG 2003 (R1) [manuscrito] :
uma análise das práticas de elaboração e evidenciação da
contabilidade dos clubes nordestinos de futebol / Aluska Thays
Santos Cavalcanti. - 2019.
18 p.
Digitado.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências
Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de
Ciências Sociais Aplicadas, 2019.
"Orientação : Prof. Dr. Mamadou Dieng, Coordenação do
Curso de Ciências Contábeis - CCSA."
1. Demonstrações financeiras. 2. Futebol nordestino. 3.
NBC ITG 2003. 4. Evidenciação contábil. I. Título
21. ed. CDD 657.3

ALUSKA THAYS SANTOS CAVALCANTI


ADERÊNCIA À NORMA NBC – ITG 2003 (R1): UMA ANÁLISE DAS PRÁTICAS DE
ELABORAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DA CONTABILIDADE DOS CLUBES
NORDESTINOS DE FUTEBOL


Trabalho de Conclusão de Curso - TCC
apresentado ao Departamento do Curso de
Ciências Contábeis, da Universidade Estadual
da Paraíba, como requisito parcial à obtenção
do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Contabilidade
Financeira

Aprovada em: 12/06/2019

BANCA EXAMINADORA


Prof. Dr. Mamadou Dieng (Orientador)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)


Prof. Me. Vânia Teixeira
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)


Prof. Me. José Euzilton Da Cruz
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

“Tudo se torna mais fácil quando se tem fé. Não uma fé
oscilante, mas uma fé firme naquele que tudo pode e tudo
nos concede”
(Irmã Dulce)

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	6
2	REFERENCIAL TEÓRICO	7
2.1	A evidenciação contábil em clubes profissionais de futebol	7
2.2	NBC ITG – 2003 (R1).....	8
2.3	Estudos Anteriores	9
3	METODOLOGIA	10
3.1	Coleta Dados e Amostra da Pesquisa.....	11
3.2	Natureza da Pesquisa	10
3.3	Análise dos Clubes	11
4	APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	12
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	14
	REFERÊNCIAS	15

ADERÊNCIA À NORMA NBC – ITG 2003 (R1): UMA ANÁLISE NAS PRÁTICAS DE ELABORAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DA CONTABILIDADE DOS CLUBES DE FUTEBOL DO NORDESTE BRASILEIRO

ADHERENCE TO NBC - ITG 2003 (R1): AN ANALYSIS IN THE PRACTICES OF ELABORATION AND EVIDENTIATION OF THE ACCOUNTING OF BRAZILIAN NORTHEAST FOOTBALL CLUBS

Autora: Aluska Thays Santos Cavalcanti*

RESUMO

O crescimento do futebol, como modalidade esportiva, apresentou-se também como um dos principais fatores responsáveis pela consolidação do setor futebolístico como uma área lucrativa, deixando de ser apenas uma atividade de entretenimento para ser alvo de grandes investimentos. Desse modo, os clubes de futebol devem ser administrados como empresas, pois geram empregos de forma direta e indireta, vendem produtos, prestam serviços, possuem fornecedores, clientes, etc. Para tal, a norma NBC ITG 2003 (R1) define como deve se dar a divulgação das demonstrações financeiras dessas entidades. Em face ao exposto, o presente artigo tem como objetivo averiguar a aderência das práticas contábeis dos clubes do Nordeste em relação à elaboração de suas demonstrações, de acordo com a NBC ITG 2003 (R1) no ano de 2018, justificando-se na expressividade do futebol nordestino no território nacional e na contribuição que a contabilidade traz para o tema. Metodologicamente o artigo classifica-se como descritivo, quali-quantitativo, bibliográfico e documental. De forma a atender o objetivo da pesquisa foram analisadas dez variáveis, por meio da aplicação de um *checklist*, que sintetiza o conteúdo que deve estar presente nas demonstrações contábeis dos clubes conforme a norma NBC ITG 2003 (R1). Dentre os resultados, destaca-se que o clube nordestino com melhor desempenho foi o Esporte Clube Vitória, sendo também o único que cumpriu com os 10 itens do *checklist* realizado. Por outro lado, o Esporte Clube Bahia não atendeu a nenhum dos requisitos verificados. Ressalta-se que a média de itens atendidos foi baixa (54,29%) e que foi evidenciado que as entidades desportivas divergem muito entre si e em relação às normas. Por fim, um outro resultado que pode ser mencionado é que maioria das vezes os clubes falham na disponibilização das informações para os usuários finais, dificultando assim o acesso e a compreensão dos dados financeiros.

Palavras-chave: Demonstrações Financeiras. Futebol Nordeste. NBC ITG 2003.

ABSTRACT

The growth of football, as a sporting modality, was also one of the main factors responsible for the consolidation of the soccer sector as a profitable area, from being just an entertainment activity to being the target of big investments. In this way, football clubs must be managed as companies, as they directly and indirectly generate jobs, sell products, provide services, have suppliers, customers, and so on. To this end, the NBC ITG 2003 defines how the financial statements of these entities should be disclosed. In view of the above, this article aims to verify the adherence of the accounting practices of the clubs in the Northeast of Brazil, in relation to the preparation of their statements, according to NBC ITG 2003 in the year of 2018, justifying in the expressiveness of Northeastern football in the national territory and in

* Bacharelada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual da Paraíba. E-mail: thays_cavalcanti@outlook.com.

the contribution that accounting brings to the theme. Methodologically, the article is classified as descriptive, quali-quantitative, bibliographical and documentary. In order to meet the research objective, ten variables were analyzed through the application of a checklist, which summarizes the content that should be present in the financial statements of the clubs according to the NBC ITG 2003 standard. Among the results, it is highlighted that the Northeastern club with the best performance was Esporte Clube Vitória, being also the only one that fulfilled with the ten items of the checklist. On the other hand, Esporte Clube Bahia did not meet any of the verified requirements. It should be noted that the average number of items attended was low (54.29%) and it was evidenced that the sports entities differ greatly between themselves and in relation to the norms. Finally, another result that can be mentioned is that most of the time clubs fail to make information available to end users, making it difficult to access and understand financial data.

Keywords: Financial Statements Analysis. Northeast Football. NBC ITG 2003 (R1).

1 INTRODUÇÃO

O crescimento do futebol, como modalidade esportiva, apresentou-se também como um dos principais fatores responsáveis pela consolidação do setor futebolístico como uma área lucrativa (ARAÚJO; SILVA, 2017). Nesse sentido, o futebol deixou de ser apenas uma atividade de entretenimento para ser alvo de grandes investimentos (MELLO *et al.*, 2017; RODRIGUES; SILVA, 2009). Diante da importância do esporte para a economia global, dos investimentos realizados no setor, dos altos valores movimentados, verifica-se um aumento de interesse do governo, investidores e torcedores por informações sobre a gestão dos recursos financeiros de tais organizações.

As entidades desportivas, dentre elas, os clubes de futebol, devem ser administradas como empresas, pois geram empregos de forma direta e indireta, vendem produtos, prestam serviços, possuem fornecedores e clientes (torcedores). Portanto, faz-se o uso da contabilidade nesse setor, sendo essa uma aliada muito importante para o futebol, contribuindo para o seu bom funcionamento. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) passou a regulamentar a partir de princípios a contabilidade aplicada aos clubes de futebol bem como elaborar normas para padronizar as demonstrações contábeis dessas entidades.

A maior parte da renda que sustenta um time de futebol vem da venda de jogadores, bilheteria, produtos licenciados, dos direitos de transmissão das partidas para a televisão, premiação por títulos, dos sócios e patrocinadores. Nesse ponto, os jogadores ganharam atenção nos últimos anos como importantes investimentos. Silva e Carvalho (2009) afirmam que os times de futebol são responsáveis por enormes movimentações financeiras relacionadas aos seus intangíveis. Através da Resolução nº 1.429/2013, também conhecida como a ITG 2003, o CFC apresentou as práticas quanto à mensuração de atletas em contas específicas no grupo do ativo intangível, uma vez que é mensurada as suas habilidades físicas (PRADO; MOREIRA, 2014), sendo atualizada em 2017.

Existem trabalhos científicos que tratam dos ativos intangíveis dos clubes de futebol brasileiros. Müller e Flach (2013) analisaram as variáveis que influenciaram o nível de divulgação do intangível dos clubes de futebol brasileiros, classificados na Série A do Brasileirão no ano de 2012, após a adoção do CPC 04. Os resultados demonstraram que quanto maior as receitas totais e o desempenho do time no campeonato maior era o nível de divulgação do intangível.

No estudo realizado por Segal, Prado e Silva (2015), que também teve como base a ITG 2003 – que especifica os processos de registro e estruturação das demonstrações contábeis em entidades desportivas, houve uma ênfase ao registro de atletas profissionais e

amadores, e foi confirmado que as entidades desportivas da Série A do Campeonato Brasileiro de 2013, em sua maioria, divulgam a forma como contabilizam seus atletas, mesmo não cumprindo todas as exigências da norma. E ressalta que em relação aos estudos anteriores citados no trabalho, houve um aumento relevante de atendimento e evidênciação.

No estudo realizado por Freira, Souza e Costa Júnior (2018) com os clubes campeões da Copa do Brasil entre 2013 e 2017, foi verificado que antes as regras que norteavam a prática desse esporte variavam de um lugar para outro, até o momento em que se unificaram e se mantêm, até os dias atuais, da forma como são conhecidas mundialmente.

Com o objetivo de analisar o perfil das publicações que falam sobre os clubes de futebol, Paton *et al.* utilizaram periódicos científicos nacionais de Ciências Contábeis no período de 2004 a 2013. Um dos principais resultados apontou que os estudos da área abordam em maior número o tema contabilização e a evidênciação de alguns elementos específicos, tais quais, o ativo intangível, os custos de formação dos atletas dos clubes e os direitos federativos.

Nesse contexto, o presente trabalho se justifica pelo fato da carência de estudos do tema voltados para os clubes nordestinos, visto acima que os estudos se concentram nos maiores times brasileiros. Também pela importância não só de expor seus resultados financeiros, mas de estar nítido e alinhado com os padrões pré-estabelecidos na norma. Outrossim, é importante salientar que o aumento no nível de evidênciação pode criar condições favoráveis ao ingresso de patrocinadores, investidores e a transição para o regime empresarial.

Diante do exposto, como problema de pesquisa tem-se: **as práticas contábeis dos clubes nordestinos estão aderentes à norma NBC – ITG 2003 (R1) no tocante a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis?** Sob esse problema, tem-se como objetivo averiguar a aderência das práticas contábeis dos clubes do Nordeste em relação à elaboração de suas demonstrações, de acordo com a NBC– ITG 2003 (R1) no ano de 2018.

Para tanto, foram perseguidos os seguintes objetivos específicos: (i) verificar o nível de evidênciação das demonstrações contábeis dos clubes; (ii) Analisar se as práticas contábeis estão de acordo com a norma, através do checklist proposto por Freira, Souza e Costa Junior (2018).

O presente trabalho justifica-se pela carência de estudos aplicados à realidade de clubes de futebol de menor expressão no cenário nacional, como é o caso dos clubes nordestinos de futebol. Além disso, o trabalho contribui com a obtenção de novas evidências a respeito da aderência das práticas contábeis dos clubes do Nordeste em relação à elaboração de suas demonstrações, de acordo com a NBC– ITG 2003 (R1)

Este artigo está dividido em cinco momentos, iniciando com essa introdução, em seguida a base teórica sobre a evidênciação, NBC – ITG 2003 (R1), e estudos anteriores e, após, discorre sobre o método e procedimentos da pesquisa. Na quarta seção apresentam-se os resultados da análise dos dados. Por fim, na última seção são evidenciadas as conclusões.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A evidênciação contábil em clubes profissionais de futebol

Há muito se tem discutido sobre a transparência e a qualidade nas divulgações das informações contábeis e se estão sendo feitas de acordo com o objetivo da contabilidade, que, segundo Iudícibus e Marion (1999, p.53) consistem em “fornecer informações estruturadas de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos à entidade”.

A evidenciação de informações de empresas e entidades em geral produz diversos benefícios, tais quais: redução da assimetria de informação entre os agentes do mercado; maior interesse na entidade para analistas de mercado, trazendo maior visibilidade à organização; redução do custo de capital para a empresa; e maior transparência na prestação de contas por parte dos gestores.

No caso dos clubes de futebol, o aumento no nível de evidenciação pode criar condições favoráveis ao ingresso de patrocinadores, investidores privados e a transição para o regime empresarial. Aragaki (2002, p. 1) complementa que a atração dos investidores é de grande importância para as atividades financeiras dos clubes brasileiros, admitindo que “os investidores têm surgido, ainda que de forma insipiente [...] Nesses casos, mais do que nunca, a boa transparência nos números contábeis daria base para o início de boas negociações para os clubes brasileiros em dificuldades financeiras”.

Pinto (2004, p. 20) comenta que “os clubes ainda são pessoas jurídicas fechadas, cujas informações contábeis são desconhecidas do público. Isto dificulta análises por parte do mercado sobre o potencial desses negócios no país”. Tais informações seriam de grande valia para orientar investidores locais e estrangeiros que pretendem investir no futebol do Brasil.

Diante do exposto, verifica-se a importância da divulgação contábil para os clubes, como ferramenta de análise da situação patrimonial e desempenho dos gestores, a ser utilizada pelos interessados em geral (investidores, sócios, governo, torcedores *etc.*), sabendo-se que as entidades desportivas que não cumprirem o prazo de divulgarem suas demonstrações estarão sujeitas à destituição compulsória de seus dirigentes e à nulidade de todos os atos praticados por eles. Além disso, os clubes ficam impedidos de usufruir benefícios fiscais de âmbito federal.

2.2 NBC ITG – 2003 (R1)

Com o passar dos anos, foi necessário dar mais transparência às receitas e às despesas dos clubes. Assim, o Conselho Federal de Contabilidade publicou a Resolução 1.005/2004, ao qual aprovou as Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnicas (NBC T 10.13), norma específica para entidades desportivas, constituindo-se um importante passo para uma maior clareza e padronização das informações divulgadas pelas agremiações profissionais (REZENDE; CUSTÓDIO, 2012). A NBC T 10.13 foi revista e atualizada, gerando a ITG 2003, aprovada em janeiro de 2013 pela resolução CFC 1.429/2013, e no dia 24 de novembro de 2017 foi aprovada a sua atualização, passando a ser ITG 2003 (R1)

A Interpretação Técnica Geral 2003 (R1) estabelece os critérios específicos de avaliação, de registros contábeis e estrutura das demonstrações das entidades de práticas desportivas profissionais e não profissionais. A ITG 2003 (R1) diz que os custos com a formação de atletas devem ser reclassificados para a conta atletas formados, no mesmo grupo do intangível, apenas quando o candidato estiver apto a se tornar atleta profissional. Os custos não relacionados à formação devem ser lançados como despesa.

A ITG 2003 evidencia ainda que o teste de *Impairment* deve ser realizado, no mínimo, quando encerrar o exercício, para a avaliação da possibilidade de recuperação econômico-financeira do valor contábil dos direitos contratuais de cada atleta, e caso não tenha recuperação total ou parcial, deve ser reconhecida a perda pelo valor recuperável. Conforme Iudícibus *et al.* (2010), o CPC 01 determina que, independentemente de existir ou não qualquer indício de desvalorização, a entidade deverá testar, no mínimo anualmente, a redução ao valor recuperável. Quanto à cláusula indenizatória e/ou compensatória recebida ou a receber pela liberação do atleta, deverá ser registrada como receita do período, assim como a arrecadação de bilheteria, direito de transmissão e de imagem, patrocínio, luva e publicidade,

todos obedecendo ao princípio da competência, ou seja, gerando os seus resultados nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

A cessão temporária, também conhecida por empréstimo, não poderá ser inferior a 3 (três) meses e nem superior ao prazo que faltar para o término do contrato que a entidade desportiva mantém com o atleta. De acordo com a normativa, os gastos mediante a cessão temporária de atletas, devem ter os gastos registrados pela entidade responsável pelo desembolso, até a duração do contrato, e as receitas registradas no resultado pela entidade cedente. Em caso de cessão definitiva de direitos profissionais, as receitas também devem ser registradas como receita operacional, e os custos não amortizados no ativo, como despesas operacionais, transferidos para o resultado da entidade.

Conforme Rezende e Custódio (2012), o aumento no nível de evidenciação dos clubes brasileiros é essencial para criar condições oportunas para atrair investidores privados e a transição ao regime empresarial, saindo do amadorismo e chegando ao profissionalismo. Finalizando as exigências da interpretação técnicas, em relação às demonstrações contábeis, as obrigações são as mesmas aplicadas às sociedades empresárias, que são: o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado, Demonstrações do Resultado Abrangente, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas.

Algumas particularidades são exigidas, em que o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício devem conter contas que as segreguem a atividade desportiva profissional das demais. E para as Notas Explicativas, são demandadas informações relativas aos gastos com a formação de atletas, composição dos direitos sobre os atletas, receitas obtidas auferidas por atividade, total de atletas vinculados à entidade na data base das demonstrações contábeis, direitos e obrigações com entidades estrangeiras, direitos e obrigações contratuais não passíveis de registro contábil em relação à atividade desportiva, contingências ativas e passivas e seguros contratados para atletas e demais ativos da entidade.

2.3 Estudos Anteriores

Atualmente é notório o crescimento dos estudos na área desportiva, visto que antes havia uma grande carência de pesquisas nos clubes de futebol. Rezende, Dalmácio e Salgado (2010) analisaram as demonstrações contábeis publicadas dos participantes das séries A, B e C do Campeonato Brasileiro, no período entre 2001 e 2007. Foram analisadas as demonstrações financeiras de 35 clubes, as demonstrações contábeis revelaram que o nível de evidenciação está correlacionado ao tamanho econômico dos clubes e que após a inclusão de mecanismos de *enforcement* (mecanismos coercitivos), tem-se observado um incremento no volume de informações publicadas.

No estudo internacional realizado por Bengtsson e Wallström (2014), foi analisada uma amostra dos clubes europeus, verificando se os procedimentos contábeis utilizados por eles apresentavam uma visão justa e verdadeira da situação financeira de cada clube, e concluíram que os procedimentos contábeis atuais dos registros não refletem a situação financeira verdadeira e justa do clube, uma vez que o valor de mercado dos agentes contratados provavelmente excederá significativamente o valor dos jogadores registrados.

Já Figueiredo *et al.* (2015) buscaram identificar o nível de evidenciação compulsória e voluntária dos clubes de futebol das séries A e B quantos aos aspectos de apresentação das demonstrações contábeis no período de 2011 a 2015. Observou-se que a maioria dos clubes de futebol publica suas demonstrações contábeis obrigatórias, e apenas os gastos com a formação de atletas e o seu valor amortizado são evidenciados de forma completa pela maioria deles.

Tendo como base a ITG 2003, o estudo realizado por Segal, Prado e Silva (2015) buscou identificar a aderência dos clubes brasileiros de futebol ao tratamento previsto, pela

NBC ITG 2003, com uma amostra composta por 20 clubes integrantes da primeira divisão do futebol brasileiro, quanto ao registro de seus atletas e a evidenciação das informações contábeis do exercício social de 2013. Uma de suas limitações foi a não identificação dos critérios contábeis utilizados pelas entidades desportivas para a elaboração das demonstrações, portanto, em alguns aspectos não foi possível constatar a aderência à NBC ITG 2003. Mas para aquelas que divulgaram, em sua maioria, evidenciam a forma como contabilizam seus atletas, atendendo ao que está determinado na normativa.

Seguindo a mesma linha de estudo, Oliveira Junior *et al.* (2015) verificaram o nível da evidenciação contábil dos dez maiores clubes classificados no *ranking* da CBF, em conformidade com a Lei n.º 10.672/2003, e com as Normas Brasileiras de Contabilidade ITG 2003 e NBC T 10.13. Ficou observado que em 2010 quase todos os clubes já demonstravam seus jogadores como ativo intangível conforme a NBC T 10.13, e os que melhor evidenciaram mostraram um melhor controle de suas finanças e um resultado operacional superior aos demais. Portanto, ficou claro que os clubes que estão elaborando as suas demonstrações contábeis dentro das normas conseguem ter melhores resultados econômicos.

Em sua dissertação sobre a evidenciação de informações contábeis obrigatórias e voluntárias em clubes brasileiros, Mayer (2017) investigou os índices de evidenciação que tiveram melhoras significativas. Dado o ano de 2015, a evidenciação de alguns clubes atingiu 94% de cumprimento do que se requer a ITG 2003. Constatando-se uma grande melhora na transparência e na busca por legitimidade dos clubes diante de seus associados, torcedores e usuários de suas demonstrações contábeis.

Buscando analisar a educação dos clubes campeões da copa do Brasil no período de 2013 a 2017 à resolução nº 1.429/2013, Freira, Souza e Costa Junior (2018) pesquisaram mediante *checklist*, dez variáveis que poderiam estar presentes nas demonstrações contábeis dos clubes. Das dez variáveis contidas no *checklist*, e dos cinco clubes analisados, destaca-se a Sociedade Esportiva Palmeiras com melhor desempenho (90%), e com pior desempenho Clube Atlético Mineiro com 60%.

Por fim, Gomes Júnior (2018) investigou o nível de evidenciação dos dez clubes mais valiosos do futebol brasileiro do ano de 2017, com base no CPC 04 e a ITG 2013 (R1), focando nos ativos intangíveis, e de acordo com os resultados, os itens exigidos pela norma têm um bom índice de evidenciação, mas ainda não é cumprida completamente.

3 METODOLOGIA

A metodologia vai além da descrição dos métodos e técnicas a serem utilizados na pesquisa, ela indica a escolha teórica realizada pelo pesquisador para abordar o objeto de estudo (MINAYO, 2007, p. 44). Para Fonseca (2002), A metodologia é o estudo da organização, dos caminhos a serem percorridos, para se realizar uma pesquisa ou um estudo, ou para se fazer ciência.

3.1 Natureza da Pesquisa

A metodologia utilizada no estudo foi descritiva, quali-quantitativa, bibliográfica e documental. Em relação aos objetivos, esta pesquisa classifica-se como descritiva que, segundo Gil (1999), tem como principal objetivo descrever características de determinada população, fenômeno ou estabelecimento de relações entre as variáveis.

Quanto à abordagem do problema esta pesquisa classifica-se como quali-quantitativa, já que lida com interpretações de realidades sociais e recorre a estatística para contribuir na explicação dos dados. Em relação ao delineamento consiste em uma pesquisa bibliográfica e documental. Bibliográfica pelo fato de ser elaborada com base em materiais já publicados.

Documental, por analisar as demonstrações contábeis dos clubes do Nordeste do ano de 2018, por meio de seus respectivos *sites*.

Conhecido o método utilizado para a coleta das informações, a seguir apresenta-se a análise das demonstrações dos clubes participantes da amostra.

3.2 Coleta Dados e Amostra da Pesquisa

Com o objetivo de averiguar a aderência das práticas contábeis dos clubes do Nordeste em relação à elaboração de suas demonstrações, de acordo com a NBC- ITG – 2003 (R1), foram utilizadas as demonstrações contábeis e as notas explicativas das entidades de prática desportivas do futebol de diferentes estados do Nordeste do ano de 2018.

Para selecionar os clubes que compõem a presente pesquisa foi utilizado o ranking dos 100 melhores times do Brasil realizado pela CBF no ano de 2018 e destes foram retirados para compor o estudo aqueles pertencentes a região do Nordeste. Ao total foram 31 times (31%), fator que demonstra a expressividade dos clubes nordestinos no futebol brasileiro.

O levantamento das demonstrações financeiras para o ano de 2018 dos clubes deu-se primeiramente através de uma consulta às páginas oficiais de cada entidade na *internet*. Para as informações que não foram encontradas por esta via, foi feita a solicitação dos documentos diretamente aos departamentos administrativos dos clubes, através de *e-mail* de contato disponibilizados em seus *sites*.

Foram obtidos, dessa forma, os dados de sete clubes nordestinos, representando 22% da população alvo, conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Clubes que divulgaram as demonstrações em 2018

Clube	Estado	Posição no Ranking CBF	Posição em Relação aos Times do NE
Ceará Sporting Club	CE	23°	4°
Clube Náutico Capibaribe	PE	36°	8°
Esporte Clube Bahia	BA	15°	1°
Esporte Clube Vitória	BA	17°	3°
Fortaleza Esporte Clube	CE	33°	7°
Santa Cruz Futebol Clube	PE	28°	5°
Sport Club do Recife	PE	16°	2°

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

3.3 Análise dos Clubes

A análise realizada para averiguar como se dá a aderência dos clubes à norma NBC ITG 2003 (R1) foi feita por meio do *checklist* apresentado por Freira, Souza e Costa Junior (2018), conforme o quadro 1.

Quadro 1 – Variáveis do Checklist realizado com as demonstrações

#	Item Analisado
1	Registros contábeis da atividade desportiva profissional segregados das demais atividades, em contas patrimoniais e de resultado (receitas, custos e despesas)
2	Registro no ativo intangível dos valores gastos diretamente relacionados com a formação, aquisição e renovação de contratos com atletas, inclusive luvas, valor da cláusula compensatória e comissões.
3	Registro no passivo circulante, ou não circulante da arrecadação de bilheteria (parte destinada à entidade - CBF), direitos de transmissão, patrocínio, publicidade, luvas e outras assemelhadas, quando recebidas antecipadamente, de acordo com o princípio da competência.
4	O registro dos gastos com a formação de cada atleta deve estar suportado, no mínimo, pelos controles de tipo (alojamento, alimentação, transporte, educação, vestuário, comissão técnica) e de categoria (infantil, juvenil, júnior).

5	As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pela entidade desportiva, são o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado, a Demonstração do Resultado Abrangente, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas.
6	Divulgação de notas explicativas gastos com a formação de atletas, registrados no ativo intangível e o valor amortizado constante do resultado do período.
7	Divulgação de notas explicativas contendo seguros contratados para os atletas profissionais e para os demais ativos da entidade.
8	Divulgação de notas explicativas que contêm o total de atletas vinculados à entidade na data base das demonstrações contábeis, contemplando o percentual de direito econômico individual de cada atleta ou a inexistência de direito econômico.
9	As notas explicativas devem conter as contingências ativas e passivas de natureza tributária, previdenciária, trabalhista, cível e assemelhadas, de acordo com a NBC TG 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.
10	Divulgação de notas explicativas de valores de direitos e obrigações com entidades estrangeiras.

Fonte: Adaptado de Freira, Souza e Costa Junior (2018).

O *checklist* contém 10 variáveis formuladas com base nos itens exigidos pela norma. Para cada uma das variáveis foi atribuído o valor de 1, de forma que cada clube, em seu máximo de evidenciação, pode pontuar 10 pontos. Este tipo de análise torna possível externar o percentual de adequação à norma das demonstrações contábeis de cada um dos times.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Com base no que foi apresentado na metodologia e na tabela 1, podemos trazer algumas discussões iniciais quanto à amostra dessa pesquisa. Como por exemplo, que todos os clubes esportivos que dispuseram aos usuários informações acerca da contabilidade estão entre os 10 melhores da amostra de 31 clubes nordestinos feita a partir do ranking geral da CBF. Este fator pode prenunciar que times com melhor desempenho tendem a realizar mais divulgações.

A tabela 2 traz a participação dos ativos intangíveis das entidades em relação ao seu ativo total (AT) em forma de percentual.

Clube	AT	Intangível	Percentual
Ceará Sporting Club	13.827.216,37	3.806.336,44	27,53%
Clube Náutico Capibaribe	182.904.126,2	6.838.509,57	3,74%
Esporte Clube Bahia	123.077.000	35.521.000	28,86%
Esporte Clube Vitória	80.705.000	10.481.000	12,99%
Fortaleza Esporte Clube	14.798.713,17	4.360.227,93	29,46%
Santa Cruz Futebol Clube	19.118.259	3.692.922	19,32%
Sport Club do Recife	213.854.848	19.118.259	8,94%
Média	92.612.166,10	11.974.036,42	18,69%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Se for utilizado como base o valor do ativo total, pode-se destacar que o maior time é o Sport Club do Recife e o menor o Santa Cruz Futebol Clube. A média de participação do intangível no ativo total dos clubes é de 18,69%, sendo o Fortaleza Esporte Clube o time com a maior participação (29,46%) e o Clube Náutico Capibaribe o com a menor (3,74%). Ao realizar uma correlação não-paramétrica entre as duas variáveis foi encontrada uma relação positiva de 0,5084, porém não significativa ($p\text{-value} = 0,24$), demonstrando que pode não existir uma relação entre o tamanho dos clubes e o tamanho do intangível dos mesmos.

Figura 1 – Correlação não-paramétrica

```
. pwcorr var1 var2, sig
```

	var1	var2
var1	1.0000	
var2	0.5084 0.2440	1.0000

Fonte: Elaborada pelo autor, 2019.

A tabela 3 demonstra o percentual de itens atendidos e não atendidos do *checklist* que cada uma das entidades, considerando a NBC ITG 2003.

Tabela 3 – Percentual de itens atendidos e não atendidos do *checklist*

Clube	Atendidos	Não Atendidos
Ceará Sporting Club	80%	20%
Clube Náutico Capibaribe	10%	90%
Esporte Clube Bahia	0%	100%
Esporte Clube Vitória	100%	0%
Fortaleza Esporte Clube	90%	10%
Santa Cruz Futebol Clube	20%	80%
Sport Club do Recife	80%	20%
Média	54,29%	45,71%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Dentre os times analisados cabe destacar o Esporte Clube Vitória que foi o único time que cumpriu com os 10 itens do *checklist* realizado demonstrando estar em total conformidade com as instruções para divulgação da NBC ITG 2003 (R1). Por outro lado, o Esporte Clube Bahia não atendeu a nenhum dos requisitos verificados.

Se novamente for analisado o tamanho dos clubes (levando em consideração o AT) em relação aos resultados do *checklist*, podemos averiguar que não necessariamente times maiores têm uma melhor evidenciação contábil de seus resultados, sendo o segundo maior clube da amostra justamente o time com o pior resultado.

A média de aplicação do *checklist* foi de 54,29%, apontando que no geral, as entidades estudadas cumprem com um pouco mais da metade dos itens exigidos pela norma, um valor baixo e que pode vir a ser prejudicial para o próprio clube, visto que Freira, Souza e Costa Junior (2018) destacam em seu trabalho que os investidores geralmente não têm sua confiança conquistada para investir em patrimônios que não seguem as resoluções e normas estabelecidas.

O item mais cumprido do *checklist* realizado foi o 3º, evidenciando que a maior preocupação das empresas estudadas está em realizar o registro da arrecadação dos valores referentes à bilheteria, direitos de transmissão e de imagem, patrocínio, publicidade, etc.

Já o item menos divulgado pelos clubes foi o 10º, referente a divulgação de notas explicativas de valores de direitos e obrigações com entidades estrangeiras, talvez o motivo disso não seja negligência, mas sim, a inexistência desse tipo de operação dentro da entidade. Se desconsiderarmos então o 10º item, os tópicos do *checklist* menos cumpridos passam a ser

o 7º e 8º, que são referentes às notas explicativas, destacando uma deficiência na capacidade da entidade explicar para os usuários como se dá a formação dos números presentes em suas demonstrações financeiras.

O quadro 2 traz de maneira resumida os resultados apurados na análise de dados apresentada.

Quadro 2 – Resumo dos resultados obtidos

Clube	Item do Checklist*										Total de itens cumpridos pelo clube
	1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º	9º	10º	
Ceará Sporting Club	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	8
Clube Náutico Capibaribe	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
Esporte Clube Bahia	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Esporte Clube Vitória	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	10
Fortaleza Esporte Clube	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	9
Santa Cruz Futebol Clube	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	2
Sport Club do Recife	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	8
Total de clubes que cumpriram esse item do checklist	4	4	6	4	5	4	3	3	4	1	

*Para os itens cumpridos foi atribuído o valor de 1 e para os não cumpridos o valor de 0.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Em um panorama geral, percebe-se que os times nordestinos que compõem a amostra divergem tanto entre si quanto da norma vigente, demonstrando que ainda se tem muito a melhorar em relação ao cuidado com a evidenciação das informações contábeis.

Para além dos dados estritamente ligadas ao resultado financeiro do período, o modo como os clubes disponibilizam as informações para os usuários é bastante precária e em boa parte das vezes desatualizada ou até mesmo inexistente. Hoje em dia a *internet* se tornou um dos principais veículos de divulgação de notícias, por seu baixo custo e facilitado acesso. Entretanto, boa parte dos *sites* dos clubes visitados não traziam informações claras sobre aspectos financeiros e a localização das demonstrações contábeis.

Um outro problema averiguado foi que alguns dos clubes disponibilizaram as informações apenas do balanço patrimonial, desconsiderando as demais demonstrações financeiras exigidas pela NBC ITG 2003, como por exemplo a Demonstração do Resultado e as próprias notas explicativas. Também foram visualizados times que divulgaram notas explicativas que não tinham referências numéricas da localização da nota tratada, dificultando a leitura e compreensão de informações específicas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

É perceptível que a instituição de leis que regulamentam a contabilidade no âmbito esportivo trouxe interesse para o campo de estudos das demonstrações financeiras das entidades desportivas. Em conformidade com isto, o presente estudo teve como objetivo averiguar a adequação dos clubes de futebol nordestinos à norma NBC ITG 2003 (R1), a partir da análise das demonstrações contábeis contrastada com o *checklist* proposto por Freira, Souza e Costa Junior (2018).

Para tal, foi apresentada a importância da evidenciação contábil em clubes profissionais de futebol, destacando como o setor, assim como os demais, pode ser fortalecido pela transparência dos dados contábeis, como bem destaca Pinto (2004) quando comenta que

os clubes serem pessoas jurídicas fechadas cujas informações contábeis são desconhecidas do público, dificulta as análises por parte do mercado de informações que seriam de grande valia para orientar investidores locais e estrangeiros que pretendem investir no futebol do Brasil.

Outrossim, em contraste com a literatura, as informações obtidas através do desenvolvimento desse estudo foram capazes de mostrar como os clubes nordestinos, independentemente de sua colocação no ranking de melhores times da CBF ou de seu tamanho, ainda negligenciam muitas das instruções para elaboração e evidenciação das demonstrações contábeis.

Dos sete times analisados na presente pesquisa, apenas um cumpriu com todas as exigências listadas na NBC ITG 2003, sendo a média de itens atendidos bem baixa (54,29%) conforme o *checklist* realizado. Também foi evidenciado que as entidades desportivas divergem muito entre si e em relação às normas. Um outro problema que pode ser destacado é que maioria das vezes estes falham na disponibilização das informações para os usuários finais, dificultando assim o acesso e a compreensão dos dados financeiros.

Uma das principais limitações encontradas no desenvolvimento desta pesquisa é justamente fruto disso, a dificuldade na coleta de dados por não ser possível ter acesso as demonstrações contábeis de maioria dos times que compuseram a amostra estudada. Para futuros estudos, recomenda-se analisar como se dá a evidenciação dos clubes de futebol de outras regiões do Brasil, como por exemplo, do Norte, cuja realidade se equipara aos clubes do Nordeste, e do Sudeste, onde a presença de grandes clubes com expressão nacional e internacional é mais frequente, além disso, outros trabalhos podem ser realizados no contexto de outros temas relacionados a entidades desportivas, tais como ativo intangível, mensuração, e teste de recuperabilidade.

REFERÊNCIAS

ARAGAKI, C. **Transparência nas demonstrações contábeis de clubes de futebol - O caso do passe dos atletas profissionais**. Esporte Bizz, 18 dez. 2002. Disponível em: <http://www.esportebizz.com.br/esporte_bizz/index.asp>. Acesso em: 25 Abr. 2019.

ARAÚJO, O. N.; SILVA, F. J. D. A Contabilidade aplicada em clubes de futebol, com ênfase em ativos intangíveis: estudo a partir de publicações em periódicos de Ciências Contábeis ranqueados pela CAPES, no período de 2007 a 2015. **Cadernos de Ciências Sociais Aplicadas**, Vitória da Conquista, Ano XIV n. 23 p. 1-17, 2017.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.

BENGTSSON, M.; WALLSTRÖM, J. **Accounting and disclosure of football player registrations: Do they present a true and fair view of the financial statements?: A study of Top European Football Clubs**. 2012. Disponível em: <

BRASIL. **Resolução ITG 2003 - Entidade Desportiva Profissional**. De 24 de Novembro de 2017. Disponível em: cfc.org.br/wpcontent/uploads/2016/02/ITG_2003_audiencia.pdf. Acesso em: 02 mai. 2019.

FIGUEIREDO, G. H., Santos, V. D., & Cunha, P. R. (2017). **Práticas de evidenciação em entidades desportivas: Um estudo nos clubes de futebol brasileiros**. 2015, disponível em: <http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/28467/0>. Acesso em: 12 mai. 2019.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FREIRA, Kallyse Priscila Soares de Oliveira; SOUZA, André Luiz; COSTA JÚNIOR, Roberto Vasconcelos. A evidenciação da Resolução nº 1.429/2013 nos clubes campeões da Copa do Brasil entre 2013 e 2017. **Cadernos de Ciências Sociais Aplicadas**, [S.l.], p. 16, dez. 2018. ISSN 2358-1212. Disponível em: <<http://periodicos2.uesb.br/index.php/ccsa/article/view/4503>>. Acesso em: 10 mai. 2019.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOMES JÚNIOR, Francisco Adelson Ferreira. **Evidenciação do Ativo Intangível nas Demonstrações Contábeis de Clubes Brasileiros de Futebol: Um Estudo a Luz do CPC 04 e das NBC (ITG 2003 (R1))**. Universidade Estadual da Paraíba, 2018. <http://www.divaportal.org/smash/get/diva2:721716/FULLTEXT01.pdf>>. Acesso em: 02 mai. 2019.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARION, José Carlos. **Introdução à de Teoria da Contabilidade Para o Nível de Graduação**. São Paulo: Atlas, 1999.

MAYER, R. (2017). **A evidenciação de informações contábeis obrigatórias e voluntárias: um estudo em clubes de futebol brasileiros**. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis - Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo.

MELLO, J. A. V. B. et al. Percepções sobre valoração dos ativos intangíveis em clubes de futebol do Rio de Janeiro. **Revista de Administração de Roraima-RARR**, v. 7, n. 2, p. 331-347, 2017.

MINAYO, M. C. S. **O desafio do conhecimento. Pesquisa qualitativa em saúde**. São Paulo: HUCITEC, 2007.

MÜLLER, M. M.; FLACH, L. Disclosure de Ativo Intangível dos Clubes de Futebol que participaram do Campeonato Brasileiro. In: **Congresso UFSC de Controladoria e Finanças & iniciação Científica em Contabilidade**, 5, Santa Catarina. Anais... Santa Catarina: UFSC, 2013.

OLIVEIRA JUNIOR, José Porfírio et al. Evidenciação Contábil dos maiores clubes brasileiros segundo a Lei n. 10.672/2003. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 216, p. 54-63, 2015.

PATON, C. et al. Contabilidade e Agremiações Esportivas de Futebol Profissional: Uma Análise da Publicação Científica Contábil em Periódicos QUALIS no Período de 2004 a 2013. In: **Congresso UFSC de Controladoria e Finanças & Iniciação Científica em Contabilidade**. 2013. p. 2014.

PINTO, A. R. **Necessidade de aprimoramento das informações contábeis dos clubes de futebol –uma análise sob a ótica da auditoria independente**. 2004. 100 f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2004.

PRADO, T. A. R.; MOREIRA, F. S. A. O Tratamento Contábil adotado pelos Clubes de Futebol no Registro de Atletas Profissionais e Amadores: um estudo das Demonstrações Contábeis do Exercício Social de 2012. Anais. In: **XIV Congresso USP Controladoria e Contabilidade**. 2014.

REZENDE, Amaury José; CUSTÓDIO, Ricardo dos Santos. Uma análise da evidenciação dos direitos federativos nas demonstrações contábeis dos clubes de futebol brasileiros. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 6, n. 3, 2012.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: Métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RODRIGUES, Marcio Silva; SILVA, Rosemeire Carvalho da. **A estrutura empresarial nos clubes de futebol**. **Revista Organizações & Sociedade, Salvador**, v. 16, n. 48, jan/mar. 2009. Disponível em: <http://www.erevistas.csic.es/ficha_articulo.php?url=oai_revista454:63&oai_id en=oai_revista454>. Acesso em: 10 mai. 2014.

SEGAL, Emily Andrade; PRADO, Thiago Alberto dos Reis; SILVA, Marli Auxiliadora da. **NBC ITG 2003 – Um estudo sobre evidenciação de informações relacionadas a atletas nas demonstrações contábeis de clubes de futebol brasileiros no ano de 2013**. I Congresso UFS de Contabilidade, Minas Gerais, v.1, n-33, out. 2015.

SILVA, J. A. F.; CARVALHO, F. A. A. Evidenciação e desempenho em organizações desportivas: um estudo empírico sobre clubes de futebol. **Revista de Contabilidade e Organizações**, Fearn/ USP, v.3, n. 6, p. 96-116, maio/ago. 2009.