

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIOECONÔMICO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Cláudio Matheus Costa dos Santos

**ATIVO INTANGÍVEL EM ENTIDADES DESPORTIVAS: UM ESTUDO A PARTIR
DA INTERPRETAÇÃO TÉCNICA GERAL 2003 - ITG 2003**

**Florianópolis
2016**

Cláudio Matheus Costa dos Santos

**ATIVO INTANGÍVEL EM ENTIDADES DESPORTIVAS: UM ESTUDO A PARTIR
DA INTERPRETAÇÃO TÉCNICA GERAL 2003 - ITG 2003**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Joisse Antonio Lorandi, Dr.

**FLORIANÓPOLIS
2016**

Cláudio Matheus Costa dos Santos

**ATIVO INTANGÍVEL EM ENTIDADES DESPORTIVAS: UM ESTUDO A PARTIR
DA INTERPRETAÇÃO TÉCNICA GERAL 2003 - ITG 2003**

Esta monografia foi julgada adequada para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pelo Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

Professor (a) Dr.(a) Joisse Antonio Lorandi
Orientador

Professores que compuseram a banca:

Prof.(a) Dr.(a) Maíra Melo de Souza

Prof.(a) Dr.(a) Alex Mussoi Ribeiro

Florianópolis, 06 de Julho de 2016

Dedico este trabalho a Deus e a toda a minha Família em especial aos meus dois melhores amigos, confidentes, terapeutas, conselheiros e exemplos, meu pai Norton e minha mãe Vera, a quem devo tudo que sou hoje e todas as conquistas conseguidas até aqui. Amo vocês!

AGRADECIMENTOS

Quero agradecer, em primeiro lugar, a Deus, por ser meu guia, por me manter firme e determinado nesta longa caminhada. O que seria de mim sem a fé que eu tenho Nele?

Agradeço aos meus pais, Vera Regina Costa dos Santos e Norton Rodrigues dos Santos, por acreditarem no meu potencial, pelo exemplo a ser seguido e por me ajudarem em todos os momentos.

Aos meus avós, Maria Lilia Abreu Costa, Cláudio Valentim Costa e Sueli Rodrigues dos Santos, por todo o apoio, carinho e ajuda para a realização desse sonho.

Aos meus irmãos, Norton Rodrigues dos Santos Júnior, Nestor André Rodrigues dos Santos, Manoel Felipe Costa dos Santos e Marcelo Antônio Costa dos Santos por todo apoio e ajuda em toda a minha trajetória e pelos momentos de alegria que desfrutamos juntos.

A minha namorada, Marina Vieira Menezes, pela paciência, compreensão, carinho, e por estar presente tanto nos momentos difíceis quanto nos alegres.

Ao meu orientador, Joisse Antonio Lorandi, por todo o apoio, dedicação, exigência, confiança, orientações, ensinamentos, compreensão e atenção. A você todo meu respeito e admiração.

Aos meus colegas e amigos, por dividirem as alegrias e as angústias durante este período. Aos meus professores pelos conhecimentos repassados durante toda a trajetória acadêmica.

A toda a minha família, pelo incentivo e apoio.

E, por fim, a todos que direta ou indiretamente contribuíram para a concretização deste trabalho.

Meu muito obrigado!

“O lucro do nosso estudo é tornarmo-nos melhores e mais sábios”
(DEMONTAIGNE, MICHEL).

RESUMO

DOS SANTOS, Cláudio Matheus Costa. *Ativo Intangível em Entidades Desportivas: Um Estudo a Partir da Interpretação Técnica Geral 2003 – ITG 2003*. 2016. 48f. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016.

Este Trabalho de Conclusão de Curso tem como objetivo geral verificar se o Ativo Intangível dos 10 primeiros clubes de futebol da Série A do Campeonato Brasileiro de 2015 está de acordo com as deliberações da ITG 2003 e do CPC 04 (R1). Para alcançar este objetivo são apresentados o Ativo Intangível dos clubes, os aspectos a serem evidenciados, além de análises efetuadas com os dados obtidos. Foi efetuada uma pesquisa documental baseada nas demonstrações financeiras do Atlético MG, Atlético PR, Corinthians, Cruzeiro, Grêmio, Internacional, Palmeiras, Santos e São Paulo, o Sport foi excluído da amostra por não ter publicado as suas demonstrações. Os dados obtidos foram apresentados em forma de tabelas. Destaca-se, neste trabalho, que a receita dos 27 maiores clubes brasileiros é bastante elevada, totalizando R\$ 3,35 bilhões (PLURI CONSULTORIA, 2013). Observa-se, também, que desta receita, 21% corresponde à venda de jogadores. Assim, tornou-se necessário evidenciar o valor do atleta em um clube de futebol no Brasil, pois daí provém grande parte da receita do clube. Justifica-se, então, a regulamentação das entidades desportivas, que passou de Ativo Imobilizado a ser tratado e registrado como Ativo Intangível. Observou-se, através da pesquisa, que os clubes não estão seguindo completamente as deliberações da ITG 2003 e do CPC 04 (R1), sendo a média de evidenciação dos 9 clubes de 48%, apenas Corinthians, Palmeiras, Santos e São Paulo obtiveram percentuais acima de 50%. Nas análises pode-se verificar uma forte regionalidade, os clubes dos mesmos estados obtiveram os mesmos percentuais de evidenciação. Por fim verificou-se que a representatividade do Ativo Intangível em relação ao Ativo Total não influencia na evidenciação, corroborando com as pesquisas publicadas anteriormente.

Palavras-chave: Ativo Intangível. Contabilidade Desportiva. Futebol.

ABSTRACT

This Term Paper has the general objective to verify if the intangible assets of the top 10 football clubs of 2015 Brazilian Championship Serie A is in accordance with the deliberations of ITG 2003. To accomplish this are presented the Intangible Assets of the clubs, the aspects to be disclosed, as well as analyzes made with the obtained data. It was done a documentary research based on the financial statements of Atletico MG, Atletico PR, Corinthians, Cruzeiro, Gremio, Internacional, Palmeiras, Santos and Sao Paulo, Sport was excluded from the sample for failing to publish their statements. The obtained data were presented as tables. It stands out in this paper that the income of 27 major Brazilian clubs is quite high, totaling R\$ 3.35 billion. It is observed also that of this income, 21% corresponds to player Sales (PLURI CONSULTORIA, 2013). Thus, it is necessary to highlight the value of the athlete in a football club in Brazil because thence comes much of the club's revenue. It is justified, then, the regulation of sport establishments, which went from fixed assets to be treated and recorded as intangible assets. It was observed, through research, that the clubs are not completely following the deliberations of ITG 2003, the average disclosure of the 9 clubs is 48%, only Corinthians, Palmeiras, Santos and Sao Paulo obtained percentages above 50%. In the analyzes can be seen a strong regionality, the clubs of the same states obtained the same percentage of disclosure. Lastly it was found that the representativeness of Intangible Assets in relation to total assets does not affect the disclosure, corroborating with previously published research.

Keywords: Intangible Assets. Sports Establishments. Soccer.

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 – Reconhecimento do Ativo	20
Figura 02 – Evolução do Símbolo do Atlético MG	35
Figura 03 – Evolução do Símbolo do Atlético PR.....	36
Figura 04 – Evolução do Símbolo do Corinthians	37
Figura 05 – Evolução do Símbolo do Cruzeiro	38
Figura 06 – Evolução do Símbolo do Grêmio.....	39
Figura 07 – Evolução do Símbolo do Internacional.....	40
Figura 08 – Evolução do Símbolo do Palmeiras.....	41
Figura 09 – Evolução do Símbolo do Santos	42
Figura 10 – Evolução do Símbolo do São Paulo.....	43

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Aspectos de Evidenciação	44
Tabela 02 – Aspectos de Dilulgação	46
Tabela 03 – Relação Ativo Total x Ativo Intangível x Evidenciação x Colocação.....	47

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Clubes Série A.....	33
Quadro 02 – Amostra.....	33

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AI – Ativo Intangível

APEA – Associação Paulista de Esportes Atléticos

ARG – Argentina

AT – Ativo Total

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

FIFA – Federação Internacional de Futebol

ITG – Interpretação Técnica Geral

LAF – Liga dos Amadores de Futebol

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

RJ – Rio de Janeiro

SP – São Paulo

Nº – Número

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	15
1.2 OBJETIVOS	15
1.2.1 Objetivo Geral	15
1.2.2 Objetivos específicos	15
1.3 JUSTIFICATIVA	16
1.4 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA	16
1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	17
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	18
2.1 ATIVO INTANGÍVEL	18
2.2 EVIDENCIAÇÃO	20
2.2.1 Evidenciação Contábil	21
2.2.2 Evidenciação do Intangível	24
2.3 CONTABILIDADE DESPORTIVA	27
2.4 PESQUISAS RELACIONADAS	29
3 METODOLOGIA DE PESQUISA	32
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	32
3.2 AMOSTRA DE PESQUISA	33
3.3 PROCEDIMENTOS DE PESQUISA	34
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	35
4.1 APRESENTAÇÃO DOS CLUBES	35
4.1.1 Clube Atlético Mineiro	35
4.1.2 Clube Atlético Paranaense	36
4.1.3 Sport Club Corinthians Paulista	37
4.1.4 Cruzeiro Esporte Clube	38
4.1.5 Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense	38

4.1.6 Sport Club Internacional.....	39
4.1.7 Sociedade Esportiva Palmeiras	41
4.1.8 Santos Futebol Clube.....	42
4.1.9 São Paulo Futebol Clube	43
4.2 ANÁLISE DOS DADOS.....	44
5 CONCLUSÕES DA PESQUISA	49

1 INTRODUÇÃO

O futebol chegou ao Brasil no século XIX, Charles William Miller ao voltar da Inglaterra, onde estava estudando, trouxe em sua bagagem duas bolas de futebol, um livro de regras de futebol, entre outros equipamentos de futebol. Foi o responsável pela primeira partida de futebol, disputada de forma organizada, realizada no Brasil. Sua participação foi fundamental para a criação da primeira liga de futebol do Brasil, a Liga Paulista de Futebol. Charles Miller é conhecido no Brasil como o “pai” do futebol. (MILLS, 2015)

Com a profissionalização, o futebol virou um ótimo negócio para os investidores. No Brasil, o futebol é o esporte preferido por 72% da população, segundo pesquisa realizada pela Deloitte (2011). O dinheiro movimentado pelos clubes de futebol na compra e venda de atletas no Brasil é muito elevado e segundo pesquisa realizada pela Pluri Consultoria (2013) a receita dos 27 maiores clubes brasileiros é de R\$ 3,35 bilhões, sendo que deste valor 21% corresponde à venda de jogadores, só ficando atrás das receitas com direitos televisivos.

Com isso, os órgãos reguladores começaram a perceber a importância de se evidenciar o valor de um atleta, pois grande parte da receita de um clube de futebol no Brasil é proveniente da venda de jogadores. Com a criação da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998 (Lei Pelé), ocorreram importantes mudanças nas formas de se tratar o vínculo de um atleta com o seu clube.

Devido a esse elevado valor movimentado pelos clubes de futebol, torna-se necessário regulamentar estas entidades do ponto de vista contábil e assim foi publicada a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.005, de 17 de setembro de 2004, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 10.13, que aborda os aspectos contábeis específicos em entidades desportivas profissionais.

Objetivando a evidenciação das informações cada vez mais perto da realidade da empresa, foi publicada em 28 de dezembro de 2007 a Lei nº 11.638, esta Lei efetuou alterações na Lei nº 6.404/76, retirando e adicionando informações a serem publicadas. Uma das novidades implantadas por essa Lei foi a obrigatoriedade da evidenciação do Ativo Intangível nas Demonstrações Financeiras das entidades brasileiras.

Em 2013, foi publicada a Resolução do CFC nº 1.429, de 25 de Janeiro de 2013, que revogou a Resolução nº 1.005 e aprovou a Interpretação Técnica Geral - ITG 2003, que trata de Entidade Desportiva Profissional. A NBC T 10.13 tratava o atleta de uma entidade desportiva como Ativo Imobilizado, já a ITG 2003 começou a tratar o atleta como Ativo Intangível.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Assim, com os fatos apresentados, surge a seguinte pergunta de pesquisa: Quais deliberações da ITG 2003 e do CPC 04 (R1) estão sendo evidenciados pelos 10 primeiros clubes de futebol da Série A do Campeonato Brasileiro de 2015?

1.2 OBJETIVOS

O presente item organiza os objetivos dessa pesquisa. Para tal, é subdividido em Objetivo Geral e Objetivos Específicos.

1.2.1 Objetivo Geral

Desta forma, o objetivo geral da pesquisa é verificar se o Ativo Intangível dos 10 primeiros clubes de futebol da Série A do Campeonato Brasileiro de 2015 está sendo evidenciado de acordo com as deliberações previstas na ITG 2003 e no CPC 04 (R1).

1.2.2 Objetivos específicos

1. Identificar o que deve ser divulgado pelos clubes em seu Ativo Intangível
2. Apresentar a relevância do Ativo Intangível em relação ao Ativo Total.
3. Analisar a relação entre o percentual de evidenciação e a relevância do Ativo Intangível
4. Comparar os dados obtidos na pesquisa com os obtidos nas pesquisas anteriores

1.3 JUSTIFICATIVA

Com a constante evolução da contabilidade, sempre buscando melhorar a divulgação das informações por parte das entidades, há sempre novidades a serem estudadas. Uma delas é o Ativo Intangível, que passou a ser obrigatória a sua divulgação a partir da promulgação, no dia 28 de Dezembro de 2007, da Lei nº 11.638, que efetuou alterações na Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações).

Nos clubes de futebol pode-se dizer que o Ativo Intangível é uma das partes mais importantes a serem analisadas nas demonstrações dos clubes, pois é neste grupo que são registrados os atletas. Além de ser o bem com maior importância dentro de um clube, devido ao fato de que estes estão diretamente ligados à atividade do clube, é também o que gera grande parte das receitas, correspondendo a 21%.

Anteriormente os atletas de um clube eram registrados no Ativo Imobilizado do clube, porém após a publicação da ITG 2003, aprovada pela Resolução do CFC nº 1.429/13, passaram a ser registrados em seu Ativo Intangível.

Sendo assim, justifica-se a realização desta pesquisa, pois com as recentes mudanças nas normas de registros dos atletas e a grande relevância da receita com a venda de jogadores, observa-se a importância em analisar se os clubes se adaptaram às mudanças e estão seguindo as deliberações previstas pela ITG 2003 e o CPC 04 (R1).

1.4 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA

Pelo fato de existirem muitos clubes de futebol no Brasil, foi escolhida uma amostra de 10 clubes, sendo estes os 10 primeiros da Série A do Campeonato Brasileiro de 2015.

A pesquisa se delimitou em analisar, por meio de pesquisa documental, apenas os aspectos relacionados ao ativo intangível: Composição, Amortização, Análise de Recuperação, Gastos com Formação, Composição dos Direitos, Total de Atletas e Divulgação, que constam na ITG 2003 e no CPC 04 (R1). Foram utilizadas as Demonstrações Financeiras do ano de 2014, devido ao fato de que não haviam sido publicadas as do ano de 2015 ao início desta pesquisa.

1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Esta monografia se baseia em quatro capítulos. O capítulo primeiro abrange a introdução, a definição do problema de pesquisa, objetivos, geral e específico, justificativa, metodologia e delimitações.

Já no segundo capítulo é apresentada a fundamentação teórica da pesquisa, fazendo parte da fundamentação uma breve explicação sobre ativo intangível, demonstrações contábeis e contabilidade desportiva.

No terceiro capítulo se tem a apresentação dos clubes pesquisados, tal qual dos dados coletados e a análise dos resultados.

O último capítulo é composto pelas conclusões obtidas com a pesquisa e as recomendações para futuras pesquisas.

Ao final se tem as referências utilizadas para a realização desta pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O objetivo deste capítulo é apresentar temas que se julgaram necessários para dar embasamento teórico para a realização da pesquisa. Assim, está abrangido o Ativo Intangível, Demonstrações contábeis e Contabilidade Desportiva.

2.1 ATIVO INTANGÍVEL

Com as recentes evoluções da contabilidade, muitas mudanças começaram a ser implantadas na evidenciação contábil e uma destas mudanças é o Ativo Intangível. Com a publicação da lei nº 11.638/07 e posteriormente a lei nº 11.941/09, passou a ser obrigatória a evidenciação do Ativo Intangível no Balanço Patrimonial das empresas.

Segundo o CPC 04 (R1) (2010, p. 06, item 8), “Ativo Intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física.” Para Hendriksen e Van Breda (1999, p. 387):

Ativos Intangíveis são ativos que carecem de substância. Como tais, esses ativos devem ser reconhecidos sempre que preenchem os requisitos de reconhecimento de todo e qualquer ativo, ou seja, devem atender à definição de um ativo, devem ser mensuráveis e devem ser relevantes e precisos.

Pode-se entender que o Ativo Intangível é um bem da entidade de difícil reconhecimento e que para se reconhecê-lo corretamente existem critérios e definições a serem seguidos.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 388) comentam ainda que Ativos Intangíveis “são bens incorpóreos, mais reconhecidos como direitos e serviços, que podem gerar benefícios econômicos futuros prováveis, obtidos ou controlados por dada entidade em consequência de transações ou eventos passados”. Outra abordagem é a de Ludícibus (2015, p. 203) que define como “um ativo de capital que não tem existência física, cujo valor é limitado pelos direitos e benefícios que antecipadamente sua posse confere ao proprietário”.

Tem-se no CPC 04 (R1) (2010, p. 06, item 9), alguns exemplos que podem ser identificados como Ativos Intangíveis, sendo eles: “softwares, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com

clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização.” Porém, o CPC 04 (R1) (2010, p. 06, item 10) lembra que:

Nem todos os itens descritos no item anterior se enquadram na definição de ativo intangível, ou seja, são identificáveis, controlados e geradores de benefícios econômicos futuros. Caso um item abrangido pelo presente Pronunciamento não atenda à definição de ativo intangível, o gasto incorrido na sua aquisição ou geração interna deve ser reconhecido como despesa quando incorrido.

Como já citado, a definição de Ativo Intangível necessita que ele seja identificável, controlado pela empresa e gere benefícios econômicos futuros. Relacionado à identificação o CPC 04 (R1) (2010, p. 07, item 12) especifica:

Um ativo satisfaz o critério de identificação, em termos de definição de um ativo intangível, quando:

- (a) for separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou
- (b) resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Sendo assim, se o bem puder ser separado da empresa por meio de venda ou alguma outra forma ou ser resultado de algum contrato que possa ser transferido, o devido bem satisfaz o critério de identificação.

Referente à empresa deter o controle do ativo, o CPC 04 (R1) (2010, p. 07, item 13) cita que, “A entidade controla um ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios.” Niyama e Silva (2009, p. 122) citam que “O controle restringe o uso do recurso econômico como ativo, limitado somente ao fato de que a entidade possui a habilidade de exercer os direitos de uso dos benefícios”

Nessa concepção, para a entidade possuir o controle sobre um ativo ela deve controlar tal bem ao ponto da empresa poder decidir o que fazer e como fazer, com tanto que o ativo gere benefícios futuros para a entidade.

Por último, sobre gerar benefícios futuros, se tem no CPC 04 (R1) (2010, p. 08, item 17) que, “Os benefícios econômicos futuros gerados por ativo intangível podem incluir a receita da venda de produtos ou serviços, redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade”. Niyama e Silva (2009, p. 120) definem que “O benefício econômico futuro refere-se, pois, ao potencial de

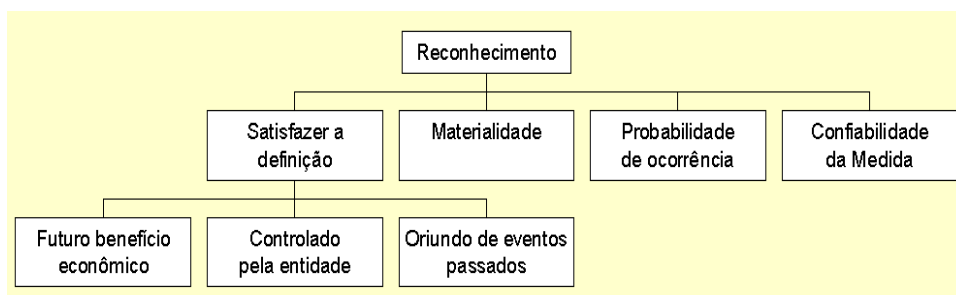
contribuição, seja direta ou indireta, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para entidade”

Ainda assim, para poder reconhecer o ativo como ativo intangível não basta ele satisfazer a definição de ativo intangível, ele deve também satisfazer os critérios de reconhecimento, que segundo o CPC 04 (R1) (2010, p. 09, item 21) são:

- (a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
- (b) o custo do ativo possa ser mensurado com segurança.

Niyama e Silva (2009, p. 128) definem ainda que “Além desses itens, devem-se também levar em consideração três aspectos adicionais: a materialidade, a probabilidade de ocorrência e a confiabilidade da avaliação” conforme apresentado na Figura 01.

Figura 01 – Reconhecimento do Ativo



Fonte: (NIYAMA; SILVA, 2009, p. 129)

Com isso, se o ativo satisfizer os critérios de definição e reconhecimento, pode-se registrá-lo como ativo intangível. Uma característica do Ativo Intangível é a subjetividade, neste sentido, devido às incertezas inerentes a este grupo, a sua evidenciação, isto é, a forma de descrever o processo para o seu reconhecimento como ativo, é fator complexo para contabilidade. Mas apesar disso, a criação e a possibilidade de incorporação do ativo intangível ao balanço patrimonial das empresas é uma grande evolução na contabilidade brasileira, pois a intenção é evidenciar o real valor de uma empresa.

2.2 EVIDENCIAÇÃO

Serão tratados neste tópico os aspectos referentes à evidenciação (*disclosure*) das informações contábeis nas Demonstrações Financeiras, utilizando como base Iudícibus (2015) e o CPC 04 (R1).

2.2.1 Evidenciação Contábil

Segundo Ludícibus (2015, p. 110), “o *disclosure* está ligado aos objetivos da Contabilidade, ao garantir informações diferenciadas para os vários tipos de usuários”. Para Gibbins, Richardson e Waterhouse (1990, p. 122), a evidenciação seria “qualquer comunicação deliberada, ou informação financeira, numérica ou qualitativa, requerida ou voluntária, por canais formais ou informais”. Ou seja, a evidenciação é a divulgação das informações para os seus usuários e a forma que a informação é apresentada pode influenciar significativamente nas análises de seus usuários, por isso que a evidenciação é um tópico importante a ser esclarecido.

O *Accounting Research Study* nº 1 (1961, p. 50 *apud* IUDÍCIBUS, 2015, p. 110), especifica que “os demonstrativos contábeis deveriam evidenciar o que for necessário, a fim de não torná-los enganosos”. Ludícibus (2015, p.110) cita ainda que “o objetivo da evidenciação e seus limites não são esclarecidos positivamente, mas expressos através da vaga frase: “não tornar os demonstrativos enganosos””.

Assim, Ludícibus (2015, p.111) explica que:

toda informação para o usuário precisa ser, ao mesmo tempo, adequada, justa e plena, pelo menos no que se refere ao detalhe que está sendo evidenciado. Afinal, o sentido da evidenciação é que a informação que não for relevante deve ser omitida a fim de tornar os demonstrativos contábeis significativos e possíveis de serem entendidos plenamente.

Desta forma, a evidenciação pode ser efetuada de várias formas distintas, visando sempre o melhor entendimento por parte do usuário da informação, sendo elas:

1. forma e apresentação das demonstrações contábeis;
2. informação entre parênteses;
3. notas explicativas;
4. quadros e demonstrativos suplementares;
5. comentários do auditor; e
6. relatório da administração (IUDÍCIBUS, 2015, p. 113).

Relacionado à forma e apresentação das demonstrações contábeis, Ludícibus (2015, p. 113) estabelece que “estas devem conter, como vimos, a maior quantidade de evidenciação. A colocação de tais demonstrações em uma forma ou ordem que melhore sua interpretabilidade ajuda a melhorar a evidência”. Ainda segundo o autor “Também é importante utilizar, nas demonstrações, uma terminologia clara e relativamente simplificada”. O CPC 26 (R1) (2011, p. 8) define que:

As demonstrações contábeis devem representar apropriadamente a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade. Para apresentação adequada, é necessária a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros eventos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas [...] Presume-se que a aplicação dos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC, com divulgação adicional quando necessária, resulta em demonstrações contábeis que se enquadram como representação apropriada.

Sendo assim, caso a empresa divulgue todas as informações necessárias, em uma forma, ordem e terminologia adequada, seguindo as deliberações dos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC, espera-se uma melhor evidenciação por parte das entidades.

Na forma seguinte, “informação entre parênteses”, Ludícibus (2015, p. 113) explica que “dentro do corpo dos demonstrativos tradicionais, maiores esclarecimentos sobre um título de um grupo ou um critério de avaliação utilizado podem ser feitos entre parênteses. Todavia, estas explicações também deveriam ser curtas”. Ou seja, podem-se evidenciar informações entre parênteses, desde que elas sejam diretas e concisas, ou direcionando para outra parte das demonstrações, tem-se como exemplo quando se coloca o número da nota explicativa que explica sobre aquela conta.

Outra forma de evidenciação são as notas explicativas, tem-se como a principal forma de evidenciação, “o objetivo é evidenciar informação que não pode ser apresentada no corpo dos demonstrativos contábeis e/ou, se o fizéssemos, diminuiríamos sua clareza” (IUDÍCIBUS, 2015, p. 114). As principais vantagens da evidenciação por meio de notas explicativas são:

- (1) apresentação de informação não quantitativa como parte integral dos relatórios contábeis;
- (2) evidenciação das qualificações e restrições para certos itens nos demonstrativos;
- (3) evidenciação de maior volume de detalhes do que poderíamos apresentar nos demonstrativos; e
- (4) apresentação da informação quantitativa ou descritiva de importância secundária. (HENDRIKSEN E VAN BREDA, 1999, p. 525)

Já relacionado às desvantagens Hendriksen e Van Breda (1999, p. 525) estabelece as 3 a seguir:

- (1) tendência de dificuldade de leitura e, assim, poderem passar despercebidas;
- (2) dificuldade maior na utilização das descrições textuais, nas tomadas de decisões, do que nas sumarizações de dados quantitativos, nos demonstrativos; e

- (3) devido à crescente complexidade das empresas, perigo do abuso das notas explicativas em vez do desenvolvimento adequado dos princípios, que incorporariam novas relações e eventos nos próprios demonstrativos.

Mesmo tendo-se vantagens e desvantagens, caso sejam bem utilizadas as Notas Explicativas podem ser utilizadas para a divulgação de muitas informações difíceis de serem evidenciadas em outros demonstrativos.

Iudícibus (2015, p. 114), define ainda 6 tipos mais comuns de notas explicativas:

- (1) explanações de técnicas ou mudanças nos métodos;
- (2) explanações sobre direitos de credores a ativos específicos ou direitos de prioridade;
- (3) evidenciação de ativos ou passivos contingentes;
- (4) evidenciação de restrições para o pagamento de dividendos;
- (5) descrições de transações que afetam o capital e os direitos dos acionistas; e
- (6) descrição de contratos.

Ainda assim, todas essas formas de evidenciação por meio de Notas Explicativas devem seguir um certo padrão, pois se não acabam não evidenciando a informações corretamente. O CPC 26 (R1) (2011, p. 31, item 112) define que:

As notas explicativas devem:

- (a) apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas contábeis específicas utilizadas, de acordo com os itens 117 a 124;
- (b) divulgar a informação requerida pelos Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações do CPC que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis; e
- (c) prover informação adicional que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis, mas que seja relevante para sua compreensão.

Na quarta forma de evidenciação têm-se dois itens, os quadros suplementares e os demonstrativos suplementares, “Nos quadros suplementares podemos apresentar detalhes de itens que constam dos demonstrativos tradicionais e que não seriam cabíveis no corpo destes” (IUDÍCIBUS, 2015, p. 114), o autor define ainda que “os demonstrativos suplementares podem ser de utilização mais ambiciosa, servindo para apresentar os demonstrativos contábeis, digamos, sob outra perspectiva de avaliação”.

Sendo estas formas de evidenciação utilizadas para complementar as informações obrigatórias ou apresentá-las por outro ponto de vista, visando o melhor entendimento das informações.

A próxima forma de evidenciação são os “comentários do auditor, Iudícibus (2015, p. 114 e 115), explica que:

- Serve apenas como fonte adicional de disclosure para a informação de:
- (1) efeito relevante por ter utilizado métodos contábeis diversos dos geralmente aceitos;
 - (2) efeito relevante por termos mudado de um princípio geralmente aceito para outro;
 - (3) diferença de opinião entre o auditor e o cliente, com relação à aceitabilidade de um ou mais de um dos métodos contábeis utilizados nos relatórios.

Por último tem-se o “Relatório da Administração” que segundo o autor, “engloba, normalmente, informações de caráter não financeiro que afetam a operação da empresa” (IUDÍCIBUS, 2015, p. 115). As informações divulgadas nesta forma de evidenciação são muito interessantes, mas devem ser analisadas com cuidado, pois, como são elaboradas pela administração, para apresentação às partes relacionadas, podem ser tendenciosas. Ainda assim Iudícibus (2015, p. 115) cita que, “Embora deva ser encarado com cautela, este tipo de evidenciação não deixa de ser interessante por apresentar indícios de políticas da empresa que podem auxiliar o usuário a formar uma tendência”.

Ao final o autor conclui que:

As formas de evidenciação podem variar, mas a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais, a fim de propiciar uma base adequada de informação para o usuário. (IUDÍCIBUS, 2015, p. 115 e 116)

Então na hora de evidenciar as informações contábeis, deve-se verificar se esta informação é realmente necessária e qual a melhor forma, dentre as apresentadas, para se apresentar estes dados, pois, evidenciar demais é tão ruim quanto evidenciar de menos e uma informação mal evidenciada acaba não sendo entendida de forma correta, tendo um impacto significativo nas análises sobre a empresa.

2.2.2 Evidenciação do Intangível

Com a inclusão do Ativo Intangível nas demonstrações contábeis e a sua forte complexidade, têm-se várias peculiaridades e obrigatoriedades a serem seguidas relacionadas a divulgação da informação referente aos bens e direitos intangíveis (Ativo Intangível). Segundo o CPC 04 (R1) (2010), as entidades devem divulgar

informações referentes à vida útil, métodos de amortização, valor contábil, conciliação do valor contábil, variações nas estimativas, entre outras informações.

Referente à vida útil, o CPC 04 (R1) (2010) estabelece que se deva divulgar a informação do Ativo Intangível “com vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizados” (CPC 04 (R1), 2010, p. 29, item 118 (a)). Em seu item 118 (b) o CPC 04 – R1 (2010, p. 29) especifica ainda que, para os ativos com vida útil definida, as entidades devem divulgar os métodos de amortização utilizados.

Um aspecto importante a ressaltar-se nas entidades desportivas refere-se à evidenciação das informações relacionadas à vida útil e amortização dos Ativos Intangíveis. Com isso o Pronunciamento cita que se deve divulgar “o valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período” (CPC 04 (R1), 2010, p. 29, item 118 (c)).

Buscando uma melhor evidenciação deste aspecto, o CPC 04 (R1) (2010, p. 29, item 118 (e)) estabelece que as entidades devam divulgar:

a conciliação do valor contábil no início e no final do período, demonstrando:

- (i) adições, indicando separadamente as que foram geradas por desenvolvimento interno e as adquiridas, bem como as adquiridas por meio de uma combinação de negócios;
- (ii) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos classificados como mantidos para venda, nos moldes do Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada e outras baixas;
- (iii) aumentos ou reduções durante o período, decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 75, 85 e 86 e perda por desvalorização de ativos reconhecida ou revertida diretamente no patrimônio líquido, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver);
- (iv) provisões para perdas de ativos, reconhecidas no resultado do período, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver);
- (v) reversão de perda por desvalorização de ativos, apropriada ao resultado do período, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver);
- (vi) qualquer amortização reconhecida no período;
- (vii) variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações contábeis para a moeda de apresentação e de operações no exterior para a moeda de apresentação da entidade; e
- (viii) outras alterações no valor contábil durante o período.
- (ix)

Neste sentido verifica-se que não adianta as entidades efetuarem a amortização corretamente, se no momento da divulgação dos resultados apresentam apenas o valor líquido, não especificando qual o valor bruto e o valor da amortização acumulada.

Tem-se ainda, referente ao último aspecto:

O Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro requer que uma entidade divulgue a natureza e o valor das variações nas estimativas contábeis com impacto relevante no período corrente ou em períodos subsequentes. Essa divulgação pode resultar de alterações:

- (a) na avaliação da vida útil de ativo intangível;
- (b) no método de amortização; ou
- (c) nos valores residuais. (CPC 04 (R1), 2010, p. 30, item 121)

Seguindo estes aspectos espera-se uma melhor evidenciação por parte das entidades, além das informações já citadas, existem outras informações que podem ser divulgadas, com o intuito de representar o real valor do intangível das entidades. O CPC 04 (R1) (2010) estabelece outras informações a serem divulgadas pelas entidades:

A entidade também deve divulgar:

- (a) em relação a ativos intangíveis avaliados como tendo vida útil indefinida, o seu valor contábil e os motivos que fundamentam essa avaliação. Ao apresentar essas razões, a entidade deve descrever os fatores mais importantes que levaram à definição de vida útil indefinida do ativo;
- (b) uma descrição, o valor contábil e o prazo de amortização remanescente de qualquer ativo intangível individual relevante para as demonstrações contábeis da entidade;
- (c) em relação a ativos intangíveis adquiridos por meio de subvenção ou assistência governamentais e inicialmente reconhecidos ao valor justo (ver item 44):
 - (i) o valor justo inicialmente reconhecido dos ativos;
 - (ii) o seu valor contábil; e
 - (iii) se são mensurados, após o reconhecimento, pelo método de custo ou de reavaliação;
- (d) a existência e os valores contábeis de ativos intangíveis cuja titularidade é restrita e os valores contábeis de ativos intangíveis oferecidos como garantia de obrigações; e
- (e) o valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos intangíveis. (CPC 04 (R1), 2010, p. 30, item 122)

Com isso, caso as entidades divulguem as informações relativas aos seus Ativos Intangíveis, seguindo as deliberações do CPC 04 (R1), melhor será para as partes relacionadas da empresa, como investidores e analistas, pois, espera-se que não haja informações faltantes ou mal evidenciadas. Além dos aspectos já citados

existem outros específicos as entidades desportivas e que são estabelecidos pela ITG 2003, sendo estes tratados no tópico 2.3.

2.3 CONTABILIDADE DESPORTIVA

O esporte vem sofrendo um processo de transformação ao longo dos anos e no Brasil o futebol não é somente um esporte, mas a paixão do povo brasileiro. Os jogadores de futebol são a principal fonte de geração de receitas dos clubes (PLURI CONSULTORIA, 2013).

Diante destes fatos, cada vez mais se busca informações sobre a gestão das entidades desportivas quanto à responsabilidade social, gestão administrativa e aplicação de recursos financeiros.

Em 2013, foi publicada a Resolução do CFC nº 1.429, de 25 de Janeiro de 2013, que revogou a Resolução nº 1.005 e aprovou a Interpretação Técnica Geral - ITG 2003, que trata de Entidade Desportiva Profissional. O objetivo desta Interpretação é:

Estabelecer critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros contábeis e de estruturação das demonstrações contábeis das entidades de futebol profissional e demais entidades de práticas desportivas profissionais, e aplica-se também a outras que, direta ou indiretamente, estejam ligadas à exploração da atividade desportiva profissional e não profissional. (ITG 2003, 2013, p. 1, item 1)

Ainda de acordo com o que estabelece a ITG 2003 (2013, p. 1, item 2):

Aplicam-se à entidade desportiva profissional e não profissional os Princípios de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade, suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Sendo assim, verifica-se que a ITG 2003 busca estabelecer as informações a serem divulgadas pelas entidades desportivas profissionais e não profissionais, com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade. Relacionado ao Ativo Intangível, a ITG 2003 estabelece que:

Compõe o ativo intangível da entidade desportiva entre outros:
(a) os valores gastos diretamente relacionados com a formação, aquisição e renovação de contratos com atletas, inclusive luvas, valor da cláusula compensatória e comissões, desde que sejam esperados benefícios

econômicos atribuíveis a este ativo e os custos correspondentes possam ser mensurados com confiabilidade;
(b) os valores relativos aos direitos de imagem. (ITG 2003, 2013, p. 1, item 4)

O item 7 aborda sobre a Amortização e especifica que “ Os direitos contratuais sobre atletas registrados no ativo intangível devem ser amortizados de acordo com o prazo de contrato”(ITG 2003, 2013, p. 1, item 7). Os clubes são obrigados a efetuar todo ano a análise de recuperação do valor contábil de seus atletas, a ITG 2003 item 8 estipula que:

No mínimo uma vez por ano, preferencialmente por ocasião do encerramento do exercício social, deve ser avaliada a possibilidade de recuperação econômico-financeira do valor líquido contábil dos direitos contratuais de cada atleta. Constatada que tal recuperação, total ou parcial, não se realizará, deve ser reconhecida a perda no resultado pelo valor não recuperável, suportada por documentação própria. (ITG 2003, 2013, p. 1, item 8)

Percebe-se que as entidades desportivas devem amortizar os seus atletas de acordo com o tempo de contrato e divulgar esta amortização. Além de efetuar a amortização, devem efetuar a análise de recuperação visando verificar a capacidade de gerar benefícios futuros de cada um de seus atletas.

Referente aos gastos com formação de atletas, a ITG 2003 especifica em seu item 15 que:

O registro dos gastos com a formação de cada atleta, estabelecido no item 4, deve estar suportado, no mínimo, pelos seguintes controles: composição dos gastos diretamente relacionados com a formação de cada atleta em base mensal e regime de competência, por:
(a) tipo (alojamento, alimentação, transporte, educação, vestuário, comissão técnica, etc.); e
(b) categoria (infantil, juvenil, júnior). (ITG 2003, 2013, p. 2, item 15)

Estes gastos devem ser evidenciados com muita atenção, pois na hora do atleta assinar o contrato com o clube, o valor que este atleta terá no Balanço do clube será o valor de todos os gastos com sua formação.

Por último a ITG 2003 define:

As notas explicativas devem conter, pelo menos, as seguintes informações:
(a) gastos com a formação de atletas, registrados no ativo intangível e o valor amortizado constante do resultado do período;
(b) composição dos direitos sobre os atletas, registrados no ativo intangível, segregados o valor do gasto do da amortização;

- (c) receitas obtidas, por atleta, e os seus correspondentes gastos com a negociação e a liberação, devendo ser divulgados os percentuais de participação da entidade na negociação;
- (d) 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;
- (e) valores de direitos e obrigações com entidades estrangeiras;
- (f) direitos e obrigações contratuais não passíveis de registro contábil em relação à atividade desportiva;
- (g) 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; e
- (h) seguros contratados para os atletas profissionais e para os demais ativos da entidade. (ITG 2003, 2013, p. 2, item 17)

Com a publicação da Resolução do CFC nº 1.005, e posteriormente à nº 1.429, a contabilidade ganhou força no meio desportivo, ajudando com a obtenção do valor mais aproximado do real, para os ativos dos clubes.

2.4 PESQUISAS RELACIONADAS

O levantamento das pesquisas que se encontram neste tópico foi efetuado através da busca das palavras-chave, Contabilidade Desportiva e Ativo Intangível, na base de dados do Google Acadêmico.

Bastos, Pereira e Tostes (2007), publicaram uma pesquisa que tinha como objetivo, estudar a evidenciação das Demonstrações Contábeis de alguns clubes de futebol (Flamengo (RJ), Fluminense (RJ), Vasco (RJ), Santos (SP), Porto (Portugal), Benfica (Portugal), Manchester United (Inglaterra) e Barcelona (Espanha)) e focando no Ativo Permanente efetuaram também uma comparação com clubes europeus e com a Resolução nº 1005/04. Ao final Bastos, Pereira e Tostes (2007), verificaram que apenas o Santos Futebol Clube evidencia os atletas em seu Ativo Intangível, já os outros clubes brasileiros evidenciam seus atletas no Ativo Imobilizado, como disposto na Resolução nº 1005/04.

Com o objetivo de identificar as práticas de reconhecimento e evidenciação de ativos intangíveis em um time de futebol brasileiro, Alves, Raimundini e Behr (2010) efetuaram um estudo de caso no Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense. Após a análise documental e as entrevistas com o contador do clube, os autores verificaram que o Grêmio mesmo estando ciente das normas, não demonstra interesse em

evidenciar seu Ativo Intangível com um maior grau de detalhamento, pois os critérios se tornam subjetivos devido à falta de uma especificação mais detalhada na norma.

Seguindo neste mesmo rumo, Yamaguti e Arruda (2010), objetivaram verificar se os clubes de futebol do Brasil estão evidenciando o passe dos jogadores de acordo com as normas brasileiras de contabilidade. Tiveram também como objetivos verificar a estrutura das demonstrações contábeis conceituando ativo intangível e discorrer sobre a legislação aplicada aos clubes. Yamaguti e Arruda (2010) constataram que os atletas compõem parte considerável do ativo total dos clubes, e que a maioria dos clubes evidencia os atletas no ativo imobilizado, conforme a norma vigente na época.

Uma pesquisa na mesma área temática, mas com um objetivo um pouco diferente, foi a de Leite e Pinheiro (2013), que objetivou verificar se as variáveis “desempenho no campeonato brasileiro”, “receitas totais” e “representatividade do intangível” possuem algum impacto no nível de divulgação do ativo intangível nas demonstrações contábeis dos clubes de futebol brasileiros. Ao término da pesquisa, constataram que quanto maiores, as variáveis “desempenho no campeonato brasileiro” e “receitas totais”, maior é o nível de divulgação.

Souza (2014) realizou outra pesquisa nos moldes da anterior, coletaram a receita total e a proporção do ativo intangível em relação ao ativo total, com o objetivo de verificar se estas variáveis influenciaram o nível de evidenciação do ativo intangível nas demonstrações dos clubes de futebol. Ao final da pesquisa, Souza (2014) concluiu que quanto menor a receita total maior o nível de divulgação, ao contrário do encontrado na pesquisa de Leite e Pinheiro (2013).

Assim, uma das últimas pesquisas encontradas foi a de Pacheco e Souza (2015), que através de sua pesquisa procurou apresentar o nível de evidenciação dos ativos intangíveis e o desempenho econômico financeiro dos clubes de futebol catarinense e paulistas. Na conclusão da pesquisa, Pacheco e Souza (2015) apresentaram que poucos apresentaram um nível de evidenciação acima de 50% e que precisam se adequar completamente às deliberações da ITG 2003.

Nestas pesquisas pode-se verificar a grande importância do ativo intangível nos clubes de futebol e da legislação que delibera sobre este tema. Todos os autores citados se utilizaram da legislação vigente para efetuar a sua pesquisa e analisando este fato, pode-se verificar que apenas a pesquisa de Pacheco e Souza

(2015) utilizou a ITG 2003 como base e isso se deve ao fato de ser uma legislação mais nova, acarretando na escassez de pesquisas utilizando-a como base.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Neste item serão apresentados os procedimentos metodológicos utilizados para a realização da pesquisa e também como foi efetuada a coleta de dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Com o tema, problema de pesquisa e objetivo delimitado para a pesquisa, foi escolhido a forma de pesquisa qualitativa.

Segundo Goldenberg (1997, p. 14):

Na pesquisa qualitativa a preocupação do pesquisador não é com a representatividade numérica do grupo pesquisado, mas com o aprofundamento da compreensão de um grupo social, de uma organização, de uma instituição, de uma trajetória etc.

Desta maneira esta pesquisa se enquadra como qualitativa, pois busca verificar e compreender, por meio de uma amostra, se os clubes de futebol seguem as normas vigentes de evidenciação do Ativo Intangível.

Assim, a pesquisa é efetuada de forma descritiva, por meio de pesquisa documental. Segundo Cervo e Bervian (2002, p. 66), "a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los, estuda fatos e fenômenos do mundo humano, sem a interferência do pesquisador".

Para Fonseca (2002, p. 32),

a pesquisa documental recorre a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento, analítico, tais como: tabelas estatísticas, jornais, revistas, relatórios, documentos oficiais, cartas, filmes, fotografias, pinturas, tapeçarias, relatórios de empresas, vídeos de programas de televisão, etc.

Por meio de pesquisa documental em cima do Balanço Patrimonial e das Notas Explicativas de 2014, foram elaboradas tabelas com os dados julgados necessários para a realização da análise e assim alcançar o objetivo da pesquisa.

3.2 AMOSTRA DE PESQUISA

Existe uma quantidade elevada de clubes no Brasil, sendo o Campeonato Brasileiro, dividido em 4 divisões, Série A, B, C e D. A Série A é composta pelos 20 clubes considerados os melhores do Brasil na temporada.

Quadro 01 - Clubes Série A

Clubes Série A	
Atlético MG	Goiás
Atlético PR	Grêmio
Avaí	Internacional
Chapecoense	Joinville
Corinthians	Palmeiras
Coritiba	Ponte Preta
Cruzeiro	Santos
Figueirense	São Paulo
Flamengo	Sport
Fluminense	Vasco da Gama

Fonte: Elaboração do autor, 2016.

Para a amostra foram escolhidos 10 clubes, sendo eles os 10 primeiros colocados da Série A do Campeonato Brasileiro de 2015, apresentados no Quadro 02. Julgou-se suficiente a amostra de 10 clubes em virtude de corresponder a metade dos clubes participantes do campeonato.

Quadro 02 – Amostra

AMOSTRA
Atlético MG
Atlético PR
Corinthians
Cruzeiro
Grêmio
Internacional
Palmeiras
Santos
São Paulo
Sport

Fonte: Elaboração do autor, 2016.

Para se verificar se o Ativo Intangível dos clubes esta de acordo com a ITG 2003 e o CPC 04 (R1), foi acessado o site da Confederação Brasileira de Futebol – CBF e verificado quais foram os 10 primeiros colocados do campeonato. Após estar

de posse dos clubes, foram acessados os seus sites e coletadas as Demonstrações Financeiras de 2014.

3.3 PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

Para verificar se o Ativo Intangível dos clubes está de acordo com as deliberações da ITG 2003 e do CPC 04 (R1) foi efetuado um *check list*, com os aspectos considerados relevantes para essa análise, sendo estes: Composição do Ativo Intangível, Amortização, Análise de Recuperação, Gastos com Formação, Composição dos Direitos, Total de Atletas e Divulgação. Apenas o aspecto Divulgação foi analisado com base no CPC 04 (R1), o restante com base na ITG 2003.

Neste *check list* foi verificado se as demonstrações divulgadas: atendem, atendem parcialmente ou não atendem os aspectos elencados. Para definir se o clube atendia determinado aspecto foi verificado se ele atendia a todos os pontos constantes na respectiva norma, caso não atendesse a todos os pontos foi definido como atendeu parcialmente e se não atendesse a nenhum ponto, como não atendeu.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo apresenta-se um breve histórico dos 9 clubes pertencente à amostra, Atlético-MG, Atlético-PR, Corinthians, Cruzeiro, Grêmio, Internacional, Palmeiras, Santos e São Paulo. O Sport Club do Recife foi excluído da amostra, pois não foi possível obter as demonstrações contábeis. Após a apresentação dos clubes serão mostrados os resultados obtidos ao final da pesquisa.

As informações apresentadas neste item foram retiradas do *site* de cada clube.

4.1 APRESENTAÇÃO DOS CLUBES

A seguir os respectivos clubes:

4.1.1 Clube Atlético Mineiro

Segundo o site do Clube Atlético Mineiro (2016), chamado pelos torcedores de “Galo”, foi fundado em 25 de março de 1908 por um grupo de estudantes. O acontecimento que marcou a criação do clube foi quando este grupo de estudantes se reuniu no coreto do Parque Municipal de Belo Horizonte, sendo conhecido, desde sua existência, como time do povo contribuindo para o crescimento acelerado do clube.

Figura 02 – Evolução do Símbolo do Atlético MG



Fonte: CEBOLA BRINDES (ADAPTADO PELO AUTOR), 2016.

O pioneirismo é uma das marcas registradas do clube, ao longo de sua história vários fatos comprovam esta fama. Foi o primeiro time de Minas Gerais a utilizar as bolas de couro, ganhou a primeira competição de futebol realizada em Minas Gerais, o primeiro campeonato oficial organizado pela Liga Mineira de Esportes Terrestres, disputou o primeiro jogo internacional de um clube mineiro, teve

o primeiro jogador fora do eixo Rio-São Paulo a ser convocado para a seleção, foi campeão da primeira competição interestadual profissional realizada no Brasil, foi a única equipe do mundo a ganhar da seleção brasileira e em 1971 se sagrou o primeiro Campeão Brasileiro.

O “Galo” foi um dos clubes escolhidos para compor a amostra da pesquisa pois foi o 2º colocado do Campeonato Brasileiro de 2015.

4.1.2 Clube Atlético Paranaense

Segundo o site do Clube Atlético Paranaense (2016), em 26 de março de 1924, através da fusão do Internacional Futebol Clube e do América Futebol Clube, surgiu o Clube Atlético Paranaense (Figura 03), criado para fazer frente ao Britânia Futebol Clube, que em 1923 havia conquistado seis campeonatos paranaenses seguidos. Utilizando as cores vermelho e preto é conhecido como rubro-negro, outro apelido concedido pelos fãs é o de “Furacão”. Possui um dos estádios mais modernos do Brasil o Joaquim Américo Guimarães, conhecido vulgarmente por Arena da Baixada.

Figura 03 – Evolução do Símbolo do Atlético PR



Fonte: BLOG CACELLAIN, 2013.

Conquistou seu primeiro título em 1925, onde se sagrou campeão do campeonato Paranaense. Alguns feitos importantes do clube são o de ser o primeiro clube Paranaense a participar de uma competição nacional e o primeiro a chegar a uma final de Libertadores da América.

Em 2015 foi o 10º colocado no Campeonato Brasileiro, preenchendo os requisitos da amostra.

4.1.3 Sport Club Corinthians Paulista

Segundo o site do Sport Club Corinthians Paulista (2016), o grupo de operários constituído por Anselmo Corrêa, Antônio Pereira, Carlos Silva, Joaquim Ambrósio e Raphael Perrone, fundou o Sport Club Corinthians Paulista (Figura 04) em 1º de Setembro de 1910, tendo o nome derivado do clube inglês Corinthian-Casuals Football Club. O primeiro presidente foi Miguel Battaglia que ao assumir falou: “O Corinthians vai ser o time do povo e o povo é quem vai fazer o time”.

Figura 04 – Evolução do Símbolo do Corinthians



Fonte: ESTADÃO, 2010.

O “Timão”, como é conhecido pelos fãs, estreou na Liga Paulista de Futebol em 1913, terminando em 4º lugar de cinco, já no ano seguinte se sagrou campeão do Campeonato Paulista, conquistando assim seu primeiro título. Em 1918 os jogadores construíram o gramado do Ponte Grande, primeiro estádio oficial do clube. Sua primeira vitória em uma partida internacional ocorreu em 1929 contra o Barracas (ARG), após esse jogo surgiu o mascote Mosqueteiro. No dia 28 de abril de 1940 foi inaugurado o estádio do Pacaembu, que foi a casa do clube até 2014 quando foi inaugurada a Arena Corinthians.

No ano de 1990 o clube conquistou seu primeiro Campeonato Brasileiro, vencendo o São Paulo de 1x0 no último jogo. Em 2012 o Corinthians conquistou os dois Títulos mais importantes de sua história a Copa Libertadores da América e o Mundial de Clubes da FIFA.

O Corinthians foi escolhido para participar da amostra, pois foi o campeão do Campeonato Brasileiro de 2015.

4.1.4 Cruzeiro Esporte Clube

Segundo o site do Cruzeiro Esporte Clube (2016), foi fundado inicialmente com o nome de Societá Sportiva Palestra Itália, em 21 de janeiro de 1921, conquistando o tricampeonato estadual em 1928, 1929 e 1930. Devido à proibição de qualquer apologia a Itália, durante a 2ª Guerra Mundial, o clube foi obrigado a trocar seu nome, escolhendo Cruzeiro Esporte Clube em homenagem a pátria brasileira. Além do nome o clube também mudou suas cores, passando do vermelho e verde para o azul e branco.

Figura 05 – Evolução do Símbolo do Cruzeiro



Fonte: CRUZEIRO, 2016.

Com o passar do tempo o clube se tornou um dos maiores clubes mundiais, contribuindo para isso o Estádio Magalhães Pinto, conhecido como Mineirão. Com mais de oito milhões e meio de torcedores a “Raposa, como é chamada pelos fãs, é um dos clubes brasileiros com mais conquistas internacionais, tendo em seu currículo, duas Libertadores da América, quatro Campeonatos Brasileiros, entre outros títulos de expressão nacional e internacional.

O clube entrou na amostra devido ao fato de ter ficado em 8º lugar no Campeonato Brasileiro de 2015.

4.1.5 Grêmio Foot-Ball Porto Alegre

Segundo o site do Grêmio Foot-Ball Porto Alegre (2016), sua fundação foi inspirada pela vinda do Sport Club Rio Grande, clube mais antigo do Brasil, a Porto Alegre, Cândido Dias da Silva e mais 31 amigos fundaram no dia 15 de setembro de 1903, em um restaurante no centro da cidade, o Grêmio Foot-ball Porto Alegre (Figura 06), escolhendo como seu primeiro presidente Carlos Luiz Bohrer.

Figura 06 – Evolução do Símbolo do Grêmio



Fonte: BLOG CACELLAIN, 2014.

O clube jogou seu primeiro jogo no dia 6 de março de 1904, vencendo por 1x0 o Fuss-Ball Club Porto Alegre. Neste mesmo ano foi adquirido a Baixada dos Moinhos de Vento, seu primeiro campo, sendo utilizado pelo clube durante 50 anos. A partir dos anos 10 o clube passou a jogar contra clubes de fora do estado e do país. Nesta geração foi que surgiu 3 dos maiores ídolos do clube, Eurico Lara, Luiz Carvalho e Oswaldo Rolla, os dois últimos participando da história do clube como jogadores e também como dirigentes.

Em 19 de setembro de 1954 foi inaugurado o Estádio Olímpico, seu novo estádio, onde o clube se sitiou até 8 de dezembro de 2012, data da inauguração da Arena do Grêmio. Durante toda sua história o “Tricolor Gaúcho” conquistou títulos como a Libertadores da América, Mundial de Clubes e Campeonato Brasileiro.

Por ter ficado em 3º lugar no Campeonato Brasileiro de 2015 o Grêmio foi escolhido para compor a amostra desta pesquisa.

4.1.6 Sport Club Internacional

Segundo o site do Sport Club Internacional (2016), foi fundado em 4 de abril de 1909, o Sport Club Internacional (Figura 07) nasceu graças aos irmãos Poppe. Devido à vontade dos dois irmãos mais novos, José e Luiz, de jogar futebol, o irmão mais velho Henrique utilizou sua influência e articulou a criação de um novo clube, sendo escolhido como presidente João Leopoldo Seferin. Visando dar mais credibilidade ao clube Graciliano Ortiz foi escolhido como presidente de honra e através dele o Inter obteve a Ilhota, seu primeiro Campo.

Figura 07 – Evolução do Símbolo do Internacional



Fonte: BLOG SIMBOLOGY, 2009.

Criado com o princípio de unir brasileiros e estrangeiros, indo contra as políticas de discriminação dos outros clubes da cidade, teve sua cor escolhida em uma disputa de carnaval entre Venezianos (Vermelho) e Esmeraldinos (Verde), acabando como vitoriosos os Venezianos.

Sua primeira vitória foi obtida no dia 10 de outubro de 1909 contra o Militar, ganhando seu primeiro título da cidade em 1913. Já em 1915 veio sua primeira vitória sobre o Grêmio, seu maior rival. Nos anos de 1913 a 1917 o internacional conquistou o pentacampeonato citadino e em 1927 o seu primeiro título estadual.

Seu primeiro campo exclusivo foi a Chácara dos Eucaliptos, alugada até 1928, quando o Inter se rejeitou a comprar o terreno e ficou sem sede. Através de uma campanha efetuada pelo presidente do clube, o time arrecadou fundos e comprou sua primeira propriedade, onde construiu seu primeiro estádio exclusivo o Estádio dos Eucaliptos, inaugurado em 15 de março de 1931 com vitória sobre o Grêmio de 3x0. No dia 6 de abril de 1969 o inter inaugurou o Estádio Beira-Rio, sua casa até os dias de hoje.

O “Colorado” (apelido dado pelos fãs) já foi campeão da Libertadores da América (2006 e 2010), Mundial de Clubes (2006), Sul-Americana (2008), Recopa Sul-Americana (2007 e 2011), Copa do Brasil (1992), Campeonato Brasileiro (1975, 1976 e 1979), entre outros. O Internacional foi o único clube brasileiro a conquistar o Campeonato Brasileiro de forma invicta, feito que ocorreu em 1979.

Por ser o 5º colocado do Campeonato Brasileiro de 2015, o clube foi escolhido para compor a amostra.

4.1.7 Sociedade Esportiva Palmeiras

Segundo o site da Sociedade Esportiva Palmeiras (2016), no ano de 1914, os jovens Luigi Cervo, Luigi Marzo, Vincenzo Ragnognetti e Ezequiel Simone divulgaram no jornal um convite a quem estivesse interessado em fundar uma agremiação esportiva, após este convite na presença de 46 interessados foi fundado, no dia 26 de agosto de 1914, o Palestra Itália (Figura 08) com objetivo de ratificar no Brasil a consolidação italiana, recém ocorrida na Europa

Figura 08 – Evolução do Símbolo do Palmeiras



Fonte: PALMEIRAS, 2016.

Com medo de começar perdendo jogos e desanimar os fundadores o clube passou meses apenas treinando e realizando avaliações para escolher os melhores jogadores. Após um período conturbado devido à 1ª Guerra Mundial, o clube realizou no dia 24 de janeiro de 1915 seu primeiro jogo, vencendo o Savóia por 2x0. No ano de 1920 o clube conquistou seu primeiro título, o Campeonato Paulista e neste mesmo ano comprou o campo de futebol e grande parte do terreno do Parque Antártica. Seu primeiro jogo internacional foi contra a Seleção Paraguaia (Vice-campeã sul-americana da época), jogo que terminou 4x1 para o Palestra.

O Parque Antártica, no ano de 1933 passou por várias reformas sendo rebatizando de “Stadium Palestra Itália”. Devido a um decreto do governo, que proibia utilizar nomes que remetesse à Itália, o clube foi forçado a mudar seu nome para Palestra de São Paulo. Mesmo com a mudança o governo não ficou satisfeito, então com medo de sofrerem punições o clube decidiu mudar o nome para Sociedade Esportiva Palmeiras.

O “Porco”, como foi apelidado pelos fãs, ficou em 9º lugar no Campeonato Brasileiro de 2015.

4.1.8 Santos Futebol Clube

Segundo o site do Santos Futebol Clube (2016), foi fundado graças à iniciativa de três esportistas, Francisco Raymundo Marques, Mário Ferraz de Campos e Argemiro de Souza Júnior, que realizaram uma reunião no dia 14 de abril de 1912 na sede do Clube Concórdia com o intuito de fundar um clube. O nome Santos Football Club (Figura 09) veio da sugestão de um dos sócios-fundadores, Edmundo Jorge de Araújo e as cores escolhidas foram o azul e branco com fios dourados. Sizino Patusca foi o escolhido para presidir o clube em seu primeiro ano.

Já no dia 31 de março de 1913 o clube decidiu alterar as cores para o tradicional branco e preto, utilizando o uniforme com calção branco e camisa listrada preta e branca. Uma das figuras mais importantes da história do clube foi Urbano Vilella Caldeira Filho, foi atleta, técnico, dirigente e patrono do clube. O Estádio Urbano Caldeira, mais conhecido como Vila Belmiro, leva seu nome, em homenagem ao grande amor que demonstrou ter pelo clube.

Figura 09 – Evolução do Símbolo do Santos



Fonte: BLOG CACELLAIN, 2013.

Seu primeiro título veio no ano de 1913, com a conquista do Campeonato Santista. O Santos possui em sua história um ataque que não foi superado até os dias de hoje no Campeonato Paulista, obteve uma média de 6,25 gols por jogos,

sendo conhecido como “Ataque dos 100 gols”. Mesmo com esse ataque foi conquistar seu primeiro título paulista apenas em 1935.

No ano de 1958, surge no clube o Rei Pelé, melhor jogador de futebol de todos os tempos; com sua ajuda o clube se sagrou Bicampeão Mundial e conquistou 5 Campeonatos Brasileiros, entre outros títulos. Esta época foi conhecida como a “Década de Ouro”, sendo reconhecido como “O melhor time do século nas Américas” pela FIFA.

Entrou na amostra da pesquisa devido ao fato de ter sido o 7º colocado no Campeonato Brasileiro de 2015.

4.1.9 São Paulo Futebol Clube

Segundo o site do São Paulo Futebol Clube (2016), com o movimento do “profissionalismo marrom” chegando, alguns times amadores tentaram resistir, dentre eles o Club Atlético Paulistano e a Associação Atlética das Palmeiras encabeçaram a criação da Liga dos Amadores de Futebol, mas não conseguindo enfrentar o dinheiro que “corria por fora” viram a liga ser dissolvida. A A. A. das Palmeiras saiu da LAF e se filiou novamente a APEA, já o C. A. Paulistano acabou abandonando a modalidade.

Não gostando da decisão de abandonar a modalidade, 60 ex-membros do C. A. Paulistano se reuniram com sócios da A. A. das Palmeiras e fundaram no dia 26 de janeiro de 1930 o São Paulo Futebol Clube (Figura 10). Com 205 sócios-fundadores, Edgard de Souza foi eleito presidente, sendo escolhidas as cores vermelha, preta e branca, o vermelho herdado do C. A. Paulistano e o preto da A. A. das Palmeiras. Seu primeiro jogo oficial foi contra o Clube Atlético Ypiranga em 16 de março de 1930.

Figura 10 – Evolução do Símbolo do São Paulo



Fonte: SITE CAMPEÕES DO FUTEBOL, 2013.

Após vários problemas referentes a briga futebol profissional x amador, os sócios após várias assembleias votaram, no dia 14 de maio de 1935, o fim do São Paulo FC e a fusão com o Clube de Regatas Tietê, surgindo o Clube de Regatas Tietê-São Paulo. Sete meses depois, no dia 16 de dezembro de 1935, 15 antigos tricolores que não desistiram do sonho são paulino, se reuniram e reproduziram o renascimento do São Paulo, tendo como presidente Manoel do Carmo Meca e jogando sua primeira partida no dia do aniversário de São Paulo, 25 de janeiro de 1936, vencendo a Associação Atlética Portuguesa por 3x2.

Por ter terminado em 4º lugar no Campeonato Brasileiro de 2015 o São Paulo entrou na amostra.

4.2 ANÁLISE DOS DADOS

Para proceder com a pesquisa foi elaborado o *check list*, demonstrado na Tabela 01, com os aspectos julgados relevantes para a análise. Neste *check list* foi verificado se as demonstrações divulgadas: atendem, atendem parcialmente ou não atendem os aspectos elencados.

Tabela 01 – Aspectos de Evidenciação

Intangível ITG 2003										
	Atlético MG	Atlético PR	Corinthians	Cruzeiro	Grêmio	Internacional	Palmeiras	Santos	São Paulo	%
Composição	A						X	X	X	33%
	N									0%
	P	X	X	X	X	X	X			67%
Amortização	A	X	X	X	X	X	X	X	X	89%
	N		X							11%
	P									0%
Análise de Recuperação	A	X	X	X	X	X	X	X	X	78%
	N		X		X					22%
	P									0%
Gastos com Formação	A									0%
	N									0%
	P	X	X	X	X	X	X	X	X	100%
Composição dos Direitos	A		X	X	X	X	X	X	X	56%
	N	X	X		X	X				44%
	P									0%
Total de Atletas	A		X	X		X	X	X	X	67%
	N	X	X							22%
	P				X					11%
Divulgação	A		X							11%
	N									0%
	P	X	X		X	X	X	X	X	89%
TOTAL	A	29%	0%	71%	29%	43%	43%	71%	71%	48%
	N	29%	57%	0%	29%	0%	14%	0%	0%	14%
	P	43%	43%	29%	43%	57%	43%	29%	29%	38%

Fonte: Elaboração do autor, 2016.

Na Composição do Ativo Intangível foi utilizado como base o item 4 da ITG 2003, que cita o que deve compor o Ativo Intangível dos clubes. Apenas 3 clubes atenderam o que a ITG 2003 sugeria, foram esses o Palmeiras, Santos e o São Paulo, ou seja, apenas 33% de atendimento. Os restantes dos clubes atenderam parcialmente, pois não divulgaram em seu ativo intangível o direito de imagem.

Já referente à Amortização o percentual de atendimento foi de 89%, apenas o Atlético PR não atendeu o que o Item 7 da ITG 2003 citava, pois não divulgou a amortização acumulada, sendo este o item com maior percentual de atendimento.

A terceira linha da tabela analisou se os clubes divulgaram a Análise de Recuperação de seus Ativos Intangíveis de acordo com a deliberação do item 8 da ITG 2003. Na análise foi obtido um percentual de atendimento de 78%, não atendendo a este item o Atlético PR e o Cruzeiro, pois não divulgaram nada referente à Análise de Recuperação em suas Demonstrações.

Na linha seguinte, foi verificado que nenhum clube atendeu os itens 15 e 17(a) da ITG 2003, atenderam apenas parcialmente. O Santos e o Grêmio foram os clubes que chegaram mais perto de atender este item, pois divulgaram seus gastos com formação segregado por categoria, mas não atenderam pois deveriam segregar também por tipo. Já o Corinthians além de não segregar os gastos, divulgou no Ativo Imobilizado, não no Intangível.

O item Composição dos Direitos foi o que obteve o maior percentual de não atendimento, 44% dos clubes não atenderam o item 17(b) da ITG 2003, sendo eles Atlético MG, Atlético PR, Cruzeiro e Internacional, pois não divulgaram em suas demonstrações o percentual que eles possuem dos direitos econômicos dos seus atletas.

O penúltimo item foi o Total de Atletas, que foi utilizado como base o item 17(d) da ITG 2003, neste item 6 clubes atenderam, 2 não atenderam e o Grêmio atendeu parcialmente pois divulgou apenas o número de atletas de nível Júnior, Juvenil e Infantil, não divulgando o total de atletas formados.

Para o último item da Tabela 1 foi utilizado como base à parte do CPC 04 (R1) que aborda sobre Divulgação, ou seja, os itens 118 a 123. Como auxílio para o preenchimento deste item foi gerada a Tabela 2.

Tabela 02: Aspectos de divulgação

Divulgação										
	Atlético MG	Atlético PR	Corinthians	Cruzeiro	Grêmio	Internacional	Palmeiras	Santos	São Paulo	%
Vida Útil			X							11%
Métodos Amortização	X	X	X		X	X	X	X	X	89%
Valor Contábil	X		X	X	X	X	X	X	X	89%
Conciliação do Valor Contábil			X		X		X	X		44%
Variações nas estimativas	X		X		X	X	X	X	X	78%
%	60%	20%	100%	20%	80%	60%	80%	80%	60%	62%

Fonte: Elaboração do autor, 2016.

Os aspectos selecionados foram: Vida Útil, Métodos de Amortização, Valor Contábil, Conciliação do Valor Contábil e Variações nas Estimativas. Na linha Vida Útil, verificou-se que apenas o Corinthians divulgou a duração do contrato de seus jogadores em suas demonstrações, o restante dos clubes não divulgou. Todavia, todos os clubes, exceto o Cruzeiro, informaram que a taxa de amortização é definida de acordo com o tempo de contrato de seus atletas, dado apresentado na linha “Métodos de Amortização” da Tabela 2. Os itens do CPC 04 (R1) que foram utilizados como base para a análise das linhas “Vida Útil” e “Métodos de Amortização” foram o 118(a) e (b), respectivamente.

Com base no item 118(c) foi efetuada a análise da linha “Valor Contábil” da Tabela 2. Apenas o Atlético PR não evidenciou em suas Demonstrações o valor contábil bruto e a eventual amortização acumulada do período. Seguindo para a próxima linha, tem-se a “Conciliação do Valor Contábil”, baseado no item 118(e) foi possível verificar que 4 clubes atenderam ao especificado no CPC 04 (R1), sendo eles Corinthians, Grêmio, Palmeiras e Santos. Por último foi utilizado o item 121 para se verificar que apenas o Atlético PR e o Cruzeiro não evidenciaram as “Variações nas Estimativas”.

Ao final foi possível verificar que nenhum dos itens foi evidenciado por todos os clubes, sendo os dois mais evidenciados, “Métodos de Amortização” e “Valor Contábil”, que foram divulgados por 89% dos clubes. Já analisando cada clube, tem-se o Corinthians como o único clube que divulgou 100% dos itens, Grêmio, Palmeiras e Santos divulgaram 4 dos 5 itens, Atlético MG, Internacional e São Paulo 3 e Cruzeiro e Atlético PR apenas 1. Assim, após a análise da Tabela 2, verificou-se que apenas o Corinthians atendeu o item “Divulgação” e os outros 8 clubes, atenderam parcialmente.

Após a análise de cada item, pode-se verificar que, Palmeiras, Santos, São Paulo e Corinthians, obtiveram os melhores índices de evidenciação, com 71% de atendimento, diferente dos dados obtidos por Pacheco e Souza (2015) em que o Santos obteve 73,08%, o São Paulo 69,23% e o Corinthians e Palmeiras 53,85%, Pacheco e Souza (2015) abordaram a pesquisa quantitativamente. Grêmio e Internacional atenderam 43% dos itens, Atlético MG e Cruzeiro 29% e por último o Atlético PR não atendeu nenhum dos itens. Olhando para os percentuais de atendimento parcial, Palmeiras, Santos, São Paulo e Corinthians obtiveram um percentual de 29%, Atlético MG, Atlético PR, Cruzeiro e Internacional 29%, e Grêmio 57%. Por fim, relacionado aos percentuais de não atendimento, Corinthians, Grêmio, Palmeiras, Santos e São Paulo ficaram com 0%, Internacional 14%, Atlético MG e Cruzeiro 29% e Atlético PR 57%.

Com isso foi elaborada a Tabela 3 com o Ativo Total, Ativo Intangível, Ativo Intangível/Ativo Total, Percentual de Evidenciação e Colocação no Campeonato Brasileiro 2015.

Tabela 01 – Relação Ativo Total x Ativo Intangível x Evidenciação x Colocação

Relação Ativo Total x Ativo Intangível x Evidenciação x Colocação					
	Ativo Total	Ativo Intangível	AI/AT	Evidenciação (%)	Colocação
Corinthians	R\$ 1.453.117.000,00	R\$ 49.233.000,00	3%	71%	1
Atlético MG	R\$ 751.857.477,00	R\$ 46.637.574,00	6%	29%	2
Internacional	R\$ 733.196.288,00	R\$ 58.877.457,00	8%	43%	5
Palmeiras	R\$ 597.225.000,00	R\$ 53.420.000,00	9%	71%	9
São Paulo	R\$ 555.825.000,00	R\$ 200.774.000,00	36%	71%	4
Atlético PR	R\$ 553.527.049,00	R\$ 12.827.176,00	2%	0%	10
Cruzeiro	R\$ 468.439.307,71	R\$ 92.974.287,11	20%	29%	8
Grêmio	R\$ 369.853.000,00	R\$ 119.703.000,00	32%	43%	3
Santos	R\$ 186.205.000,00	R\$ 120.850.000,00	65%	71%	7

Fonte: Elaboração do autor, 2016.

Pode-se ver na tabela 3 que o Corinthians e o Atlético MG são os clubes com o maior Ativo Total, R\$ 1.453.117.000,00 e R\$ 751.857.477,00 respectivamente, seguidos de Internacional, Palmeiras, São Paulo, Atlético PR, Cruzeiro, Grêmio e Santos. Já em relação ao Ativo Intangível, o São Paulo possui o maior com R\$ 200.774.000,00, seguido de Santos, Grêmio, Cruzeiro, Internacional, Palmeiras, Corinthians, Atlético MG e Atlético PR. Na coluna AI/AT, verificou-se que o Ativo Intangível do Santos corresponde a 65% do seu Ativo Total, sendo este o único clube que o seu Ativo Intangível corresponde a mais da metade de seu Ativo Total. Ao olharmos para os outros clubes, tem-se São Paulo com 36%, Grêmio 32%,

Cruzeiro 20%, Palmeiras 9%, Internacional 8%, Atlético MG 6%, Corinthians 3% e Atlético PR 2%.

Analisando estes percentuais verificou-se que os clubes que possuem o maior Ativo Total, Atlético MG e Corinthians, estão entre os que possuem o menor Ativo Intangível, acarretando num percentual baixo em relação aos outros clubes. Já os clubes que possuem o maior Ativo Intangível estão entre os que possuem o menor Ativo Total. Outro ponto interessante é que os clubes que possuem o maior Ativo Total foram os dois primeiros colocados no Campeonato Brasileiro 2015.

Relacionado ao percentual de evidenciação, pode-se verificar que Santos e São Paulo, dois dos quatro clubes que obtiveram os melhores percentuais de evidenciação, são os que possuem a maior relação AI/AT, todavia, Corinthians e Palmeiras, os outros dois clubes, estão entre as mais baixas relações e o Atlético PR que obteve a pior relação AI/AT é também o que obteve o pior percentual de evidenciação, corroborando com os dados obtidos por Leite e Pinheiro (2013) e Souza (2014), de que a representatividade do Ativo Intangível sobre o Ativo Total, não influencia significativamente no nível de evidenciação dos clubes.

Outro ponto que foi possível se verificar é a forte regionalidade influenciando na evidenciação, os 4 clubes com maiores percentuais de evidenciação são Paulistas, seguidos de 2 Gaúchos, depois 2 Mineiros e por último 1 Paranaense.

5 CONCLUSÕES DA PESQUISA

Devido ao fato do futebol ser a preferência da maior parte da população brasileira e movimentar uma elevada quantia de dinheiro, ao longo do tempo foram surgindo leis, normas e resoluções para estabelecer como e o que os clubes devem divulgar em suas Demonstrações Contábeis. Primeiramente surgiu a Lei Pelé, alguns anos depois os contadores elaboraram a NBC T 10.13 e posteriormente a ITG 2003, ambas aprovadas via resolução pelo Conselho Federal de Contabilidade.

A maior diferença entre a NBC T 10.13 e a ITG 2003 foi que a NBC estabelecia que os clubes divulgassem os jogadores no Ativo Imobilizado já a ITG definia que deveria ser registrado no Ativo Intangível, visto que os atletas se encaixam nos critérios definidos pelo CPC 04 (R1). Como visto anteriormente, os atletas correspondem à grande parte das receitas dos clubes, devido a este fato verificou-se a importância de analisar se os clubes estão seguindo as mudanças estabelecidas pela ITG 2003.

Assim, o objetivo da pesquisa foi verificar se o Ativo Intangível dos 10 primeiros colocados da Série A do Campeonato Brasileiro de 2015 está sendo evidenciado de acordo com as deliberações previstas na ITG 2003. Para esta análise foram coletadas as Demonstrações Financeiras de 2014 do Atlético MG, Atlético PR, Corinthians, Cruzeiro, Grêmio, Internacional, Palmeiras, Santos e São Paulo, o Sport foi excluído da pesquisa, pois não foram encontradas as suas Demonstrações, e após estar de posse das demonstrações, foram elencados os aspectos da ITG 2003 e do CPC 04 (R1) que deliberam sobre o que os clubes devem divulgar em seu Ativo Intangível e verificado se os clubes atendem estes aspectos.

Efetuada esta análise pode-se verificar que os clubes não estão seguindo completamente as deliberações, sendo que apenas 4 dos 9 clubes obtiveram um percentual de evidênciação acima dos 50%, sendo a média de evidênciação dos 9 clubes de apenas 48%. Itens como Gastos com Formação e Divulgação obtiveram percentuais de atendimentos baixíssimos, 0% e 11% respectivamente. Um ponto interessante a ser destacado é a regionalidade, os quatro clubes que obtiveram os melhores percentuais de evidênciação, Corinthians, Palmeiras, Santos e São Paulo com 71%, são Paulistas, seguidos de Grêmio e Internacional com 43%, que são

Gaúchos, Cruzeiro e Atlético MG 29%, são Mineiros e Atlético PR que não atendeu nenhum item destacado é Paranaense.

Pode-se verificar ainda algumas relações interessantes, Atlético MG e Corinthians, que foram os dois primeiros colocados no Campeonato Brasileiro de 2015, são também os dois clubes com o maior Ativo Total e o Atlético PR que obteve o pior percentual de evidenciação é o clube que possui o menor Ativo Intangível. Com a análise da Tabela 3 foi possível confirmar os dados obtido por Leite e Pinheiro (2013) e Souza (2014), que a representatividade do Ativo Intangível em relação ao Ativo Total não influencia o nível de evidenciação.

Vale ressaltar que a pesquisa se delimitou em analisar apenas o Balanço Patrimonial e as Notas Explicativas do ano de 2014 dos clubes. Sugere-se para posteriores pesquisas, analisar todos os clubes da Série A ou efetuar uma comparação do nível de evidenciação dos clubes brasileiros em relação aos clubes europeus, verificando as normas vigentes na Europa.

REFERÊNCIAS

ALVES, Caroline dos Santos; BEHR, Ariel; RAIMUNDINI, Simone Letícia. Mensuração e evidenciação de ativos intangíveis em demonstrações contábeis: o estudo de caso em um clube de futebol brasileiro. **Revista Catarinense de Ciência Contábil - CRCSC**, Florianópolis, v. 11, n. 32, p.9-25, abr. 2012.

BASTOS, Paulo Sérgio Siqueira; PEREIRA, Roberto Miguel; TOSTES, Fernando Pereira. Uma contribuição para a evidenciação do ativo intangível – atletas – dos clubes de futebol. **Pensar Contábil**, São Paulo, v. 9, n. 36. 2007.

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.

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

MILLS, John. **Charles Miller: O Pai do Futebol Brasileiro**. [s. l.]: Panda Books, 2005. 236 p.

CLUBE Atlético Mineiro. Disponível em: <[http://www.cebolabrindes.com.br/Atlético Mineiro.html](http://www.cebolabrindes.com.br/Atlético_Mineiro.html)>. Acesso em: 23 abr. 2016.

CLUBE ATLÉTICO MINEIRO. **Mais sobre a História do Galo**. Disponível em: <<http://www.atletico.com.br/clube-atletico-mineiro/historia/mais-sobre-galo/>>. Acesso em: 23 abr. 2016.

CLUBE Atlético Paranaense. Disponível em: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Clube_Atlético_Paranaense>. Acesso em: 23 abr. 2016.

CLUBE ATLÉTICO PARANAENSE. **Linha do Tempo**. Disponível em: <<http://www.atleticoparanaense.com/site/linhadotempo>>. Acesso em: 23 abr. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico nº 04 (revisão 1)**, de 5 de novembro de 2010. Ativo Intangível. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=18>> Acesso em: 21 jan. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico nº 26 (revisão 1)**, de 15 de dezembro de 2011. Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=18>> Acesso em: 21 jan. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1005/2004 de 17/09/2004 que aprovou a NBC T 10.13 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1429/2013 de 25/01/2013 que revogou a Resolução CFC nº 1005/2004 e aprovou a Interpretação Técnica Geral - ITG 2003 - Entidade Desportiva Profissional.

CRUZEIRO ESPORTE CLUBE. **História**. Disponível em: <<http://www.cruzeiro.com.br/index.php?section=conteudo&id=24>>. Acesso em: 23 abr. 2016.

DELOITTE. **Conheça os esportes favoritos dos brasileiros**. Disponível em: <<http://www.seufuturonadeloitte.com.br/Show.aspx?IdMateria=4VmPhZr+lcep1Xih/N0HtA==>>. Acesso em: 28 jun. 2015.

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

GIBBINS, M.; RICHARDSON, A.; WATERHOUSE, J. **The management of corporate financial disclosure: opportunism, ritualism, policies and process**. Journal of Accounting Research, v. 28, p. 121-143, 1990.

GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar: como fazer pesquisa qualitativa em ciências sociais**. Rio de Janeiro: Record, 1997.

GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE. **História do Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense**. Disponível em: <<http://www.gremio.net/page/view.aspx?i=historia&language=0>>. Acesso em: 23 abr. 2016.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da contabilidade**. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S. D. **Teoria da Contabilidade**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

LEITE, Duílio Ulhôa; PINHEIRO, Laura Edith Taboada. **Disclosure de Ativo Intangível: Um Estudo dos Clubes de Futebol Brasileiros**. In: CONGRESSO ADCONT, 2015, Rio de Janeiro. Anais... . [s. l.]: Uem - Paraná, 2014. v. 33, p. 89 - 104.

NIYAMA, Jorge Katsumi; César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

ENCONTRO CATARINENSE DE ESTUDANTES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 13., 2015, Florianópolis. **NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO DOS ATIVOS INTANGÍVEIS E O DESEMPENHO ECONÔMICO FINANCEIRO DOS CLUBES DE FUTEBOL CATARINENSES E PAULISTAS**. Florianópolis: Anais, 2015. 15 p.

PAZZI JUNIOR, Milton. **A evolução do escudo**. Disponível em: <<http://blogs.estadao.com.br/centenario-do-corinthians/a-evolucao-do-escudo/>>. Acesso em: 23 abr. 2016.

PLURI CONSULTORIA. **Resumo das finanças dos 27 maiores clubes do Brasil (consolidado)**. Disponível em:

<[http://www.pluriconsultoria.com.br/uploads/relatorios/Ressonancia financeira - resumo das finanças dos 27 maiores clubes do brasil consolidado.pdf](http://www.pluriconsultoria.com.br/uploads/relatorios/Ressonancia_financeira_-_resumo_das_financas_dos_27_maiores_clubes_do_brasil_consolidado.pdf)>. Acesso em: 28 jun. 2015.

SALDANHA, Virgínio. **Evolução de escudos: Clube Atlético Paranaense – Curitiba/PR**. Disponível em: <<http://cacellain.com.br/blog/?p=54070>>. Acesso em: 23 abr. 2016.

SALDANHA, Virgínio. **Evolução de escudos: Grêmio Foot-Ball Porto Alegre – Porto Alegre/RS**. Disponível em: <<http://cacellain.com.br/blog/?p=62842>>. Acesso em: 26 abr. 2016.

SANTOS FUTEBOL CLUBE. **Santos Futebol Clube**. Disponível em: <<http://www.santosfc.com.br/clube/>>. Acesso em: 23 abr. 2016.

SÃO PAULO FUTEBOL CLUBE. **A História do SPFC**. Disponível em: <<http://www.saopaulofc.net/spfc>>. Acesso em: 23 abr. 2016.

SILVA, Sidney Barbosa da. **História do Distintivo - O escudo de cinco pontas**. Disponível em: <http://www.campeoesdofutebol.com.br/sao_paulofc_distintivos.html>. Acesso em: 23 abr 2016.

SIMBOLOS: Sport Club Internacional. Disponível em: <<http://simbology.blogspot.com.br/2009/09/internacionalsport-club-181.html>>. Acesso em: 23 abr. 2016.

SOCIEDADE ESPORTIVA PALMEIRAS. **História**. Disponível em: <<http://www.palmeiras.com.br/historia/>>. Acesso em: 23 abr 2016.

SOUZA, Rayenne Christina Pereira de. **Nível de evidenciação dos ativos intangíveis nos clubes de futebol brasileiros**. 2014. 26 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2014.

SPORT CLUB CORINTHIANS PAULISTA. **História**. Disponível em: <<http://www.corinthians.com.br/clube/historia>>. Acesso em: 23 abr. 2016.

SPORT CLUB INTERNACIONAL. **O princípio do Clube do Povo**. Disponível em: <<http://www.internacional.com.br/conteudo?modulo=1&setor=1&secao=1>>. Acesso em: 23 abr 2016.

VIRGÍNIO SALDANHA. **Evolução de escudos: Santos Futebol Clube – Santos/SP**. Disponível em: <<http://cacellain.com.br/blog/?p=52231>>. Acesso em: 23 abr 2016.

YAMAGUTI, L. N. **Ativo Intangível – Evidenciação Contábil dos Atletas de Clubes de Futebol Brasileiros**, UNICEUB, Brasília, 2010.