

CONTABILIDADE ESPORTIVA: Um estudo sobre a evidenciação das Demonstrações Contábeis dos clubes paulistas de futebol

INGRID MEDAWAR RASCHKA

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO

RAFAELA JANAINA GOMES WALLNER

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO

KARINA BRITO DA COSTA

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO

RESUMO

Este estudo busca analisar a aderência dos clubes de futebol as Práticas Contábeis geralmente aceitas no Brasil. Para realizá-lo foram analisadas as demonstrações contábeis dos quatro clubes paulistas de futebol com maior número de torcedores: Santos Futebol Clube, São Paulo Futebol Clube, Sociedade Esportiva Palmeiras e Sport Club Corinthians Paulista dos anos de 2005 a 2008. A avaliação da aderência foi realizada com base no índice elaborado neste artigo que aborda as exigências da NBC T 10.13, Lei nº 6.404/76 com as respectivas alterações e na Lei nº 9.615/98, também conhecida como Lei Pelé. As demonstrações contábeis dos clubes, objeto deste artigo, foram avaliadas buscando identificar a evolução de cada clube quanto à aderência às práticas contábeis brasileiras, realizando a comparação entre clubes e entre os anos. Com isso foi possível verificar e concluir que os clubes paulistas que compõem o escopo desse estudo possuem um alto nível de aderência as Práticas Contábeis geralmente aceitas no Brasil, com exceção do Sport Club Corinthians Paulista que teve brusco declínio nos anos de 2007 e 2008 pela não apresentação das respectivas Notas Explicativas.

Palavras-chave: Clube de Futebol. Evidenciação. Práticas Contábeis geralmente aceitas. Aderência.

1 INTRODUÇÃO

O futebol é o esporte favorito do brasileiro e uma das maiores opções de entretenimento aos domingos. Em uma partida, somente com a venda de ingressos, são arrecadados cerca de um milhão de reais. (FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS; FEDERAÇÃO PAULISTA DE FUTEBOL, 2008).

No país “do futebol”, em um fim de semana, ocorrem cerca de 250 partidas que envolvem em média 250 árbitros, 250 árbitros reservas, 500 auxiliares, 12 mil policiais, 8 mil atletas, 30 milhões de expectadores de televisão, 500 motoristas de ônibus, 8 mil jornalistas e apoio, 2 mil gandulas, 1500 membros de Centros de Treinamentos, 25 mil ambulantes e 500 mil torcedores nos estádios, enfim 18% da população. (FGV; FPF, 2008).

Espera-se que através das Demonstrações Contábeis a sociedade possa conhecer a real situação econômico-financeira dos clubes brasileiros de futebol.

Para Iudícibus (2004) uma das formas de tornar isso possível é por meio da evidenciação contábil que tem como seu objetivo principal deixar as demonstrações contábeis confiáveis e não enganosas a seus usuários.

O fato das entidades desportivas serem denominadas juridicamente como associações civis dificulta a fiscalização do governo, dos investidores e dos próprios associados. A situação econômico-financeira dessas associações às vezes é crítica, seu volume de dívidas é muito grande. A falta de transparência e exigibilidade torna a gestão dessas entidades sem confiabilidade aos olhos de potenciais investidores o que diminui o valor de capital injetado no setor. (BRASIL, República Federativa; MINISTÉRIO do Desporto e Turismo, Exposição de Motivos 49, 2002).

Brito, Aragaki e Ishikura (2005) descrevem o quanto é importante as entidades desportivas manterem suas demonstrações uniformes e transparentes para seus usuários, para não gerar desconfiança com relação confiabilidade das informações por elas evidenciadas.

Surge à seguinte questão: **As demonstrações contábeis dos clubes de futebol são evidenciadas de acordo com as Práticas Contábeis geralmente aceitas no Brasil?**

Ao considerar o exposto acima como um problema, será realizado um estudo com o objetivo de analisar a aderência às Práticas Contábeis geralmente aceitas no Brasil através da evidenciação das demonstrações contábeis dos quatro clubes de futebol do Estado de São Paulo com maior número de torcedores.

A importância deste estudo está relacionada ao grande montante financeiro que o futebol movimentava no mundo inteiro. No Brasil e em países Europeus eles movimentam bilhões de dólares com as frequentes transações de vendas de jogadores, material esportivo e publicidade. Sua parcela dentro da economia é significativa e cada vez mais promissora, diante disso cada vez mais empresários, dirigentes e clubes, investem em escolinhas de formação de atletas com o objetivo de atender a demanda desse mercado. (PEREIRA et al., 2004).

“A divulgação à sociedade de balanços de times de futebol, deve se tornar normal, rotineira e transparente” (NOVAS..., 2005, p.17).

As informações a respeito dos clubes de futebol não devem tratar somente de jogadores ou técnicos, devem tratar também sobre as movimentações financeiras em respeito ao público, que é especial e se move pela emoção. (NOVAS..., 2005).

Muitas empresas começaram a ver no futebol um grande negócio por causa do grande montante financeiro que esse setor movimentava, transformando-o em um dos principais vertentes do entretenimento e do consumo. (ROCCO JUNIOR, 2008).

As finanças dos clubes de futebol interessam aos associados, torcedores, profissionais do esporte, as instituições financeiras, as indústrias de equipamentos, produtos e serviços esportivos, aos representantes dos meios de comunicação e instituições governamentais e não governamentais e a Secretaria da Receita Federal (já que os clubes devem pagar Imposto de Renda e Contribuição Social). (SZUSTER, 2004).

Zouain, Alves e Pieranti (2006) consideram que os clubes de futebol quando bem administrados podem ser muito lucrativos. Seus estádios são fontes de renda e geram empregos e o marketing oferece diversas oportunidades. Ter um bom planejamento e aproveitar o máximo de todos os setores que os rodeiam são o caminho para alcançar a excelência de seu setor.

2. EVIDENCIAÇÃO (DISCLOSURE)

Um dos objetivos da contabilidade é garantir informações diferenciadas para os vários tipos de usuários, e umas das maneiras de atingir esse objetivo é através da evidenciação contábil. (IUDÍCIBUS, 2004).

Segundo Iudícibus (2004) o sentido da evidenciação é que a informação que não for relevante não deve ser apresentada com intuito de tornar os demonstrativos contábeis significativos e possíveis de total entendimento. Toda informação precisa ser simultaneamente: adequada, justa e plena, no que se refere ao detalhe que está sendo evidenciado.

Hendriksen e Breda (1999) consideram que uma evidenciação adequada é aquela que contém um volume mínimo de informações divulgadas para que essas não se tornem enganosas, já a justa tem objetivo ético com seus usuários e a completa é a apresentação de todos os fatos relevantes sendo aqueles não relevantes desnecessários.

Iudícibus (2004), Hendriksen e Breda (1999) entendem que toda informação deve ser adequada, justa e plena ou completa e que esses conceitos devem ser aplicados juntos com um entendimento único, para que possa atingir seu principal objetivo que é de ajudar seus usuários a tomar suas decisões com confiança e segurança.

A qualidade e quantidade de informações que devem ser evidenciadas em um relatório contábil devem levar em consideração o usuário final. Sua elaboração deve ter em vista que será analisada por um indivíduo com conhecimento amplo em procedimento e normas contábeis, e este interpretará e traduzirá em termos mais simples os demonstrativos para os demais interessados. (IUDÍCIBUS, 2004).

De acordo com Iudícibus (2004, p. 126) existem as seguintes formas de evidenciação: “forma e apresentação das demonstrações contábeis; informação entre parênteses; notas explicativas; quadros e demonstrativos suplementares; comentários do auditor; e relatório da administração”.

É na forma e na apresentação das demonstrações contábeis que deve conter a maior quantidade de evidenciação. A forma e ordem em que elas são colocadas auxiliam uma melhor interpretabilidade e ajudam a potencializar a evidência. É importante, também, utilizar uma terminologia simples e clara, e termos que não são precisos devem ser evitados. (IUDÍCIBUS, 2004).

Outra forma de evidenciação são as informações colocadas entre parênteses, elas servem para fornecer maiores esclarecimentos para um determinado item ou grupo de contas a que se refere. (IUDÍCIBUS, 2004).

Para Iudícibus (2004) as notas explicativas são a forma de evidenciação mais conhecida. Elas são utilizadas para evidenciar informações que se fossem descritas nos demonstrativos contábeis afetariam a sua clareza. São elas que apresentam informações não quantitativas, evidenciam as qualificações e restrições de certos itens, detalham informações e também dispõem de informações quantitativas e descritivas de valor secundário. (HENDRIKSEN; BREDA, 1999).

Os quadros suplementares são para apresentar detalhes de itens que constam nos demonstrativos tradicionais que não são cabíveis no corpo destes e os demonstrativos suplementares são utilizados para apresentação de demonstrações contábeis sobre outra perspectiva de apresentação. (IUDÍCIBUS, 2004).

Para Hendriksen e Breda (1999, p. 529) o parecer da auditoria não deve ser utilizado para a divulgação de informações financeiras sobre a empresa e sim para os seguintes tipos de informações:

1. Um efeito significativo decorrente do uso de métodos contábeis distintos dos métodos geralmente aceitos.
2. Um efeito significativo decorrente da substituição de um método contábil geralmente aceito por outro.
3. Uma diferença de opinião entre os auditores e o cliente a respeito da aceitabilidade de uma ou mais métodos contábeis utilizados nos relatórios.

“[...] *comentários do auditor* (no Parecer), serve apenas como fonte adicional de *disclosure* para a informação [...]” (IUDÍCIBUS, 2004, p.128).

Conforme Iudícibus (2004) a última forma de evidenciação é o relatório da administração que traz informações de caráter não financeiro e que estão ligadas a operação da empresa. Ele contém os indícios de políticas da empresa que podem auxiliar o usuário a formar uma opinião.

Segundo Hendriksen e Breda (1999) não existe uma teoria que determine quais são os instrumentos de divulgação apropriados, são os contadores que devem buscar métodos que torne os usuários mais bem informados e confiantes com relação às informações divulgadas e Iudícibus (2004) informa que a evidenciação é um procedimento contábil essencial aos seus usuários. A evidenciação pode ser elaborada de várias formas, mas seu objetivo central, apresentar informação qualitativa e quantitativa de maneira ordenada a fim de fornecer uma base adequada para o usuário, deve ser inalterável.

“Ocultar ou fornecer informação demasiadamente resumida é tão prejudicial quanto fornecer informação em excesso” (IUDÍCIBUS, 2004, p. 129).

De acordo com os autores a evidenciação é um dos instrumentos contábeis mais importantes para a contabilidade, pois é com base nela que seus usuários, sejam eles investidores, credores ou os próprios funcionários, tomam suas decisões em relação à empresa analisada. Quanto maior a clareza e objetividade da informação divulgada, melhor será seu grau de confiabilidade.

3 ASPECTOS LEGAIS

Em 2002 foi promulgada a Medida Provisória nº 79 (convertida na Lei nº 10.672 em 15 de maio de 2003) que obrigou os clubes brasileiros a publicar as Demonstrações Contábeis, com o intuito que os usuários pudessem avaliar a realidade destes. A medida provisória traz em seu sétimo artigo, parágrafo único o seguinte texto:

Parágrafo único. Considera-se entidade desportiva, para fins desta Medida Provisória, as entidades de prática desportiva envolvidas em competições de atletas profissionais, as ligas em que se organizarem e as entidades de administração de desporto profissional. (BRASIL, República Federativa, Medida Provisória 79, 2002).

E em seu artigo décimo:

Art. 10. No cumprimento da obrigação prevista no art. 46 –A da Lei nº 9.615, de 1998, as entidades desportivas observarão as seguintes diretrizes:

I - as demonstrações financeiras a serem publicadas, além de exprimir com clareza a situação patrimonial da entidade e as mutações ocorridas no exercício a que se refere, devem conter:

- a) o balanço patrimonial;
- b) a demonstração do resultado do exercício;
- c) a demonstração das origens e aplicações de recursos;
- d) a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- e) a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior;
- f) a assinatura dos administradores e de contabilistas legalmente habilitados; e
- g) a indicação de modificação de métodos ou critérios contábeis, ressaltando seus efeitos; e

II - as demonstrações financeiras devem ser publicadas em órgão oficial da União ou do Estado ou do Distrito Federal, conforme a localidade em que a entidade estiver sediada, bem assim em outro jornal de grande circulação editado na localidade da sede da entidade.

[...]

§ 2º Aplicam-se subsidiariamente ao disposto neste artigo as normas que disciplinam a elaboração e publicação de demonstrações financeiras das companhias abertas.

§ 3º As demonstrações financeiras de um exercício devem ser publicadas até o décimo dia útil do mês de fevereiro do exercício subsequente. (BRASIL, República Federativa, Medida Provisória 79, 2002).

Com a alteração da Lei Pelé (nº 9.615/98) pela Lei nº 10.672/03, foi inserido o art. 46-A, que traz a seguinte redação:

Art. 46-A. As ligas desportivas, as entidades de administração de desporto e as de prática desportiva envolvidas em qualquer competição de atletas profissionais, independente da forma jurídica adotada, ficam obrigadas a:

I – elaborar e publicar, até o último dia útil do mês de abril, suas demonstrações financeiras na forma definida pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, após terem sido auditadas por auditores independentes. (BRASIL, República Federativa, Lei nº 10.672, 2003).

Pode-se notar que existe uma divergência a respeito da data limite da publicação das demonstrações contábeis entre a Medida Provisória nº 79 e a Lei nº 9.615/98.

A Medida Provisória cita em seu artigo 10º parágrafo 3º que a publicação das demonstrações contábeis deve acontecer até o décimo dia útil do mês de fevereiro do exercício subsequente. A Lei nº 9.615/98 em seu artigo 46-A define que as demonstrações contábeis devem ser publicadas até o último dia útil do mês de abril, na forma estabelecida pela Lei nº 6.404/76.

Através de pesquisas, nota-se que as entidades desportivas adotam o definido pelo artigo 46-A da Lei nº 9.615/98, portanto a publicação de suas demonstrações contábeis, como as companhias de capital aberto, é efetuada até o último dia útil do mês de abril do ano subsequente.

Em dezembro de 2007, foi aprovada a Lei nº 11.638/07, com isso a demonstração das origens e aplicações de recursos foi extinta e substituída pela demonstração do fluxo de caixa.

Com a obrigatoriedade ficou evidente a falta de padronização de normas contábeis voltadas para as entidades desportivas, o que compromete a comparação entre os balanços dos clubes. (BRITO; ARAGAKI; ISHIKURA, 2005). Em 17 de setembro de 2004 foi aprovada a Resolução CFC nº 1005 – NBC T 10.13 que trata dos aspectos contábeis específicos em entidades desportivas e começou a vigorar em 1º de janeiro de 2005. Essa resolução tem o intuito de normatizar critérios **específicos** de avaliação, registros e de estruturação das demonstrações contábeis nas entidades desportivas. (NOVAS..., 2005, grifo nosso).

As entidades desportivas são obrigadas a seguir os princípios fundamentais de contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade, suas interpretações e comunicados técnicos editados pelo CFC. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, NBC T 10.13, 2005).

4 ÍNDICE

Após a análise da legislação pertinente (NBC T 10.13, na Lei nº 6.404/76 e suas alterações e na Lei nº 9.615/98 - Lei Pelé), foi elaborado o índice com oito itens divididos em cinquenta e oito subitens, tendo como exemplo o índice criado por Malacrida e Yamamoto (2006).

<u>Itens Avaliados</u>	<u>Normatizações</u>
Demonstrações obrigatórias	
Balanço Patrimonial	art. 176 da Lei nº 6.404/76
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido - DMPL	art. 176 da Lei nº 6.404/76
Demonstração do Resultado do Exercício - DRE	art. 176 da Lei nº 6.404/76
Demonstração das Origens e das Aplicações de Recursos - DOAR **	art. 176 da Lei nº 6.404/76
Demonstração dos Fluxos de Caixa - DFC *	art. 176 da Lei nº 6.404/76
Demonstrações Complementares	
Balanço Social	Boa prática de mercado
Informações Ambientais	Boa prática de mercado
Relatório da Administração	Boa prática de mercado
Demonstração do Valor Adicionado - DVA *	art. 176 da Lei nº 6.404/76
Legislação Normatização Específica – Lei Pelé	
Parecer de auditoria	art. 177 da Lei nº 6.404/76 e art.46-A da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé)
Publicação até 30 de abril	art.46-A da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé)
Balanço Patrimonial NBC T 10.13	
Segregação de atividades (desporto / demais)	Item 10.13.2.1 e 10.13.4.2 da NBC T 10.13
Formação de atletas (ativo imobilizado)	Item 10.13.2.3 da NBC T 10.13
Contratação de atletas (ativo imobilizado)	Item 10.13.2.5 da NBC T 10.13
Antecipação contratual (ativo C e/ou RLP)	Item 10.13.2.12 da NBC T 10.13
Direito de exploração do atleta (ativo intangível)	Item 10.13.2.13 da NBC T 10.13
<i>Arrecadação antecipada (passivo C e/ou EX)</i>	Itens 10.13.2.15 e 10.13.2.16 da NBC T 10.13
Bilheteria	
Direito de transmissão e de imagem	
Patrocínio	

Itens Avaliados	Normatizações
Publicidade	
Outras	
Demonstração do Resultado do Exercício NBC T 10.13	
Rescisão de contrato (resultado operacional)	Item 10.13.2.8 da NBC T 10.13
Multa contratual (resultado operacional)	Item 10.13.2.9 da NBC T 10.13
Demais multas (resultado operacional)	Item 10.13.2.10 da NBC T 10.13
<i>Segregação da receita</i>	
Receitas de bilheteria	
Direito de transmissão e de imagem	
Patrocínio	
Publicidade	
Outras	Item 10.13.2.11 da NBC T 10.13
Segregação de atividades (desporto / demais)	Item 10.13.4.3 da NBC T 10.13
Notas Explicativas – NBC T 10.13	
Forma de elaboração	Item 6.2 da NBC T 6
<i>Itens específicos:</i>	
gastos com a formação de atletas, registrados no ativo mobilizado e montante baixado para o resultado no exercício;	
composição dos direitos sobre os atletas profissionais, registrados no ativo imobilizado com a segregação do valor correspondente a custo e amortização e prazo médio remanescente a amortizar;	
receitas obtidas e seu correspondente custo de aquisição com a negociação e a liberação de atletas profissionais, segregados os valores das negociações com o mercado externo;	Item 10.13.5.1 da NBC T 10.13
valores em moeda estrangeira de direitos e obrigações com o mercado externo;	
composição do valor das receitas, custos e despesas relevantes por tipos, desde que não-evidenciadas na demonstração de resultado;	
direitos e obrigações contratuais não-passíveis de registro contábil em relação à atividade desportiva profissional;	
contingências ativas e passivas de natureza tributária, previdenciária, trabalhista, cível e assemelhadas; e	
seguros contratados para os atletas profissionais e demais ativos da entidade.	
Obrigatoriedades da Lei nº 6.404/76	
Indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior	art. 176 da Lei nº6.404/76
<i>Notas explicativas devem conter:*</i>	
apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas	
divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras;	
fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e	
indicar os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo	art. 176 da Lei nº6.404/76
indicar os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único);	
indicar o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º);	
indicar os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;	
indicar a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;	
indicar os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º); ****	

Itens Avaliados	Normatizações
indicar os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia. ****	
Indicação das mudanças de métodos ou critérios contábeis de efeito relevantes em notas explicativas.	art. 177 da Lei nº 6.404/76
Assinatura dos administradores e contabilistas legalmente habilitados.	art. 177 da Lei nº 6.404/76
Estrutura das demonstrações	
Estrutura do Balanço Patrimonial	art. 178 da Lei nº 6.404/76
Estrutura da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido - DMPL	art. 186 da Lei nº 6.404/76
Estrutura da Demonstração do Resultado do Exercício - DRE	art. 187 da Lei nº 6.404/76
Estrutura da Demonstração das Origens e das Aplicações de Recursos - DOAR**	art. 188 da Lei nº 6.404/76
Estrutura da Demonstração dos Fluxos de Caixa - DFC*	art. 188 da Lei nº 6.404/76
<p>Legenda</p> <p>* Incluído pelas Leis nº 11.638/07 e nº11.941/09</p> <p>** Válido até o ano de 2007</p> <p>*** Alterado pelas Leis nº11.638/07 e nº 11.941/09</p> <p>**** Não aplicado no cálculo do índice</p>	

Quadro 1 – Índice de evidenciação

Fonte: Dos autores

5 METODOLOGIA

A metodologia utilizada no estudo foi à descritiva e comparativa. De acordo com Silva e Menezes (2001) e Cervo e Bervian (2002), esse tipo de metodologia é feita através da observação, registro, análise, classificação e interpretação dos fatos, porém sem a interferência do pesquisador, elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e material disponibilizado na internet.

Para o estudo foi definida como amostra as demonstrações contábeis dos anos de 2005 a 2008, dos quatro clubes paulistas de futebol com maior torcida, sendo eles: Santos Futebol Clube (fundado em 1912), São Paulo Futebol Clube (fundado em 1935), Sociedade Esportiva Palmeiras (fundado em 1914) e Sport Club Corinthians Paulista (fundado em 1910). A limitação encontrada na amostra foi à dificuldade de obtenção de acesso as informações.

O método de coleta de dados foi à documental, elaborada a partir da investigação de documentos a fim de poder descrever e comparar usos e costumes e outras características. (CERVO; BREVIAN, 2002) Foram utilizadas as demonstrações contábeis publicadas no Diário Oficial do Estado de São Paulo. As informações do São Paulo Futebol Clube não foram encontradas nessa fonte, dessa forma foram utilizadas as demonstrações dos anos de 2008, 2007 e 2006 publicadas no site do clube e não foram encontradas as demonstrações do ano de 2005.

Definida a amostra, foram coletadas as demonstrações contábeis dos clubes no período selecionado. Baseado na NBC T 10.13, na Lei nº 6.404/76 e suas alterações e na Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé) criou-se um índice. As informações contidas nas demonstrações contábeis foram tabuladas, classificadas e quantificadas e posteriormente analisadas.

6 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os gráficos a seguir representam o nível de evidenciação de cada time nos anos analisados de acordo com índice elaborado. Nos anos de 2005 a 2007 foram analisados quarenta e cinco itens e no ano de 2008 foram analisados cinquenta e dois itens do Santos Futebol Clube, São Paulo Futebol Clube e Sport Club Corinthians Paulista e para a Sociedade Esportiva Palmeiras foram analisados cinquenta e três itens, pois é o único clube que

apresenta investimentos em outras sociedades. Em 2008 houve um aumento na quantidade de itens analisados, pois houve a alteração na Lei nº 6.404/76 pela Lei nº 11.638/09 e Lei nº 11.941/09. Esses itens estão mencionados no Quadro 1 – Índice de evidenciação.

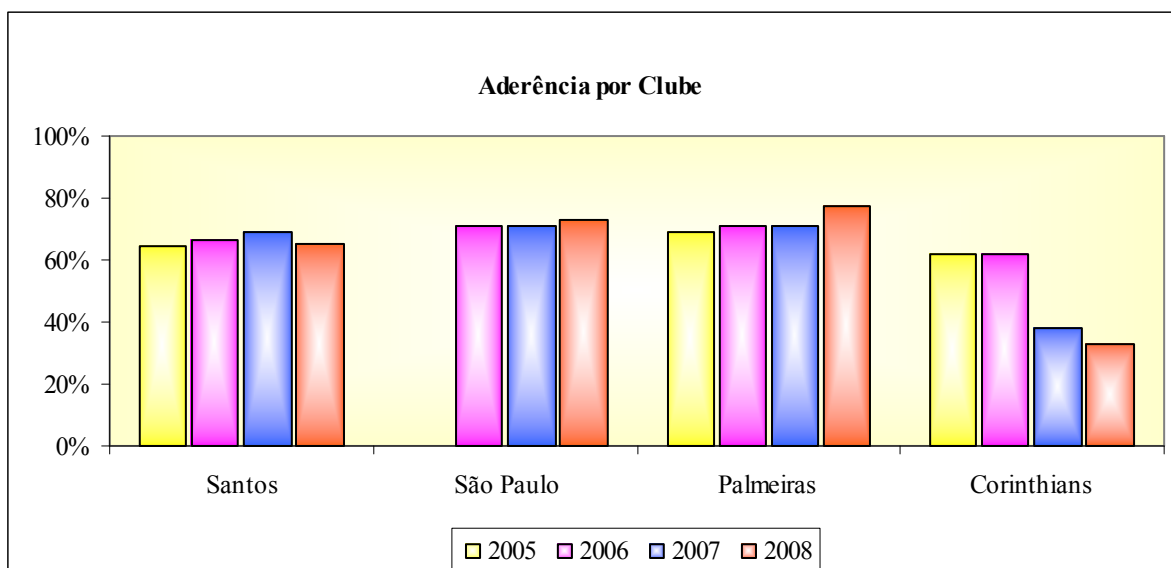


Gráfico 1 – Aderência por clube

Fonte: Dos autores

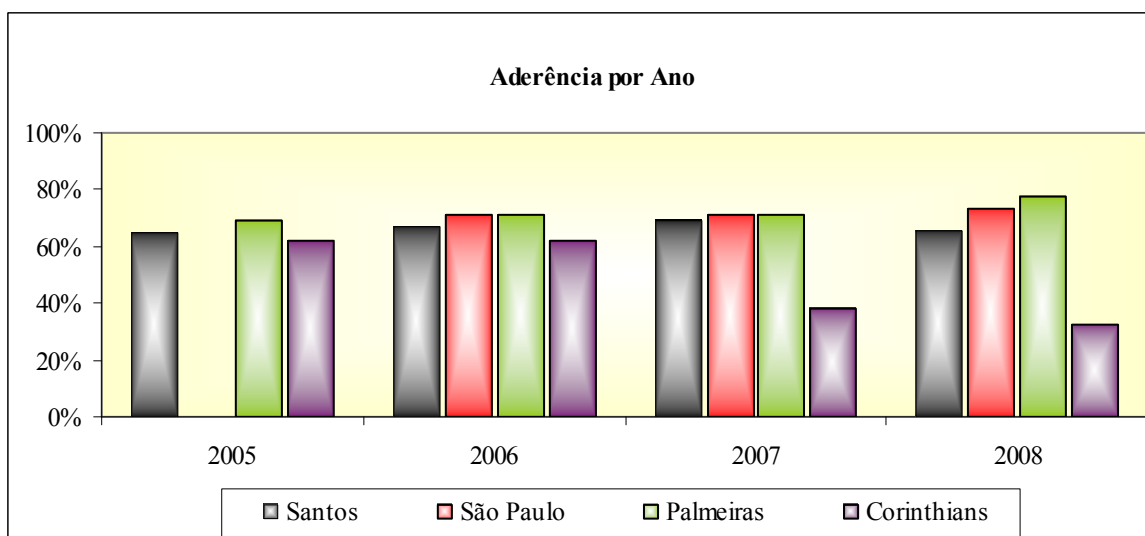


Gráfico 2 – Aderência por ano

Fonte: Dos autores

Analisando os gráficos 1 e 2, observa-se que o Santos manteve-se linear durante todos os anos apresentando suas demonstrações de maneira similar. Para o São Paulo não foram encontradas as informações do ano de 2005, porém nos anos seguintes manteve um índice elevado e linear de aderência. O Palmeiras possui um índice elevado e em ascensão. O Corinthians mantinha um índice de evidenciação na média em comparação com os outros times, porém nos últimos anos apresentou uma queda significativa por deixar de publicar algumas informações em suas demonstrações contábeis.

Os gráficos 3, 4, 5 e 6 demonstram o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos itens do índice criado:

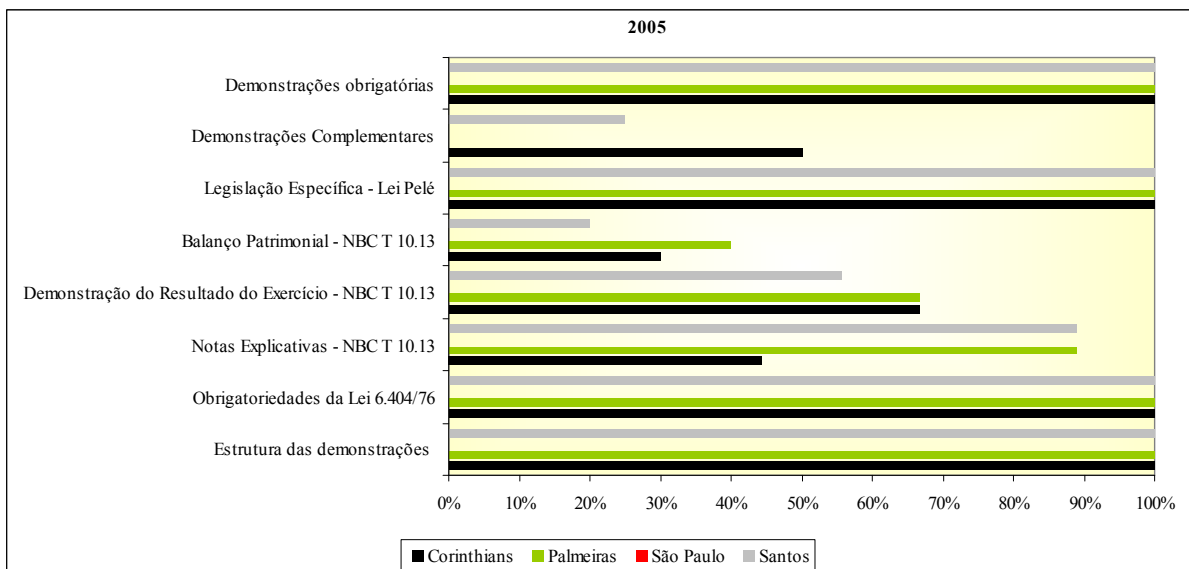


Gráfico 3 – Itens do índice 2005

Fonte: Dos autores

Pode-se observar que no ano de 2005, todos os itens das demonstrações obrigatórias, da legislação específica, das obrigatoriedades da Lei nº 6.404/76 e da estrutura das demonstrações foram apresentados por todos. As demonstrações complementares foram melhor apresentadas pelo Corinthians, pois apresentou a demonstração do valor adicionado e o relatório da administração enquanto o Santos apresentou somente o último, o Palmeiras não elaborou nenhuma delas.

No balanço patrimonial, nenhum clube evidenciou a contratação de atletas no ativo imobilizado e só foi registrado, por todos, o direito de transmissão e de imagem nas arrecadações antecipadas. Em relação à demonstração do resultado do exercício nenhum time evidenciou as rescisões de contrato e multas em contas específicas. Nas notas explicativas nenhum clube evidenciou os direitos e obrigações contratuais não-passíveis de registro contábil em relação à atividade desportiva profissional, tendo um mesmo nível de evidenciação dos itens restantes pelo Palmeiras e o Santos. Lembrando que no ano de 2005, o São Paulo não foi analisado, pois as informações não foram localizadas.

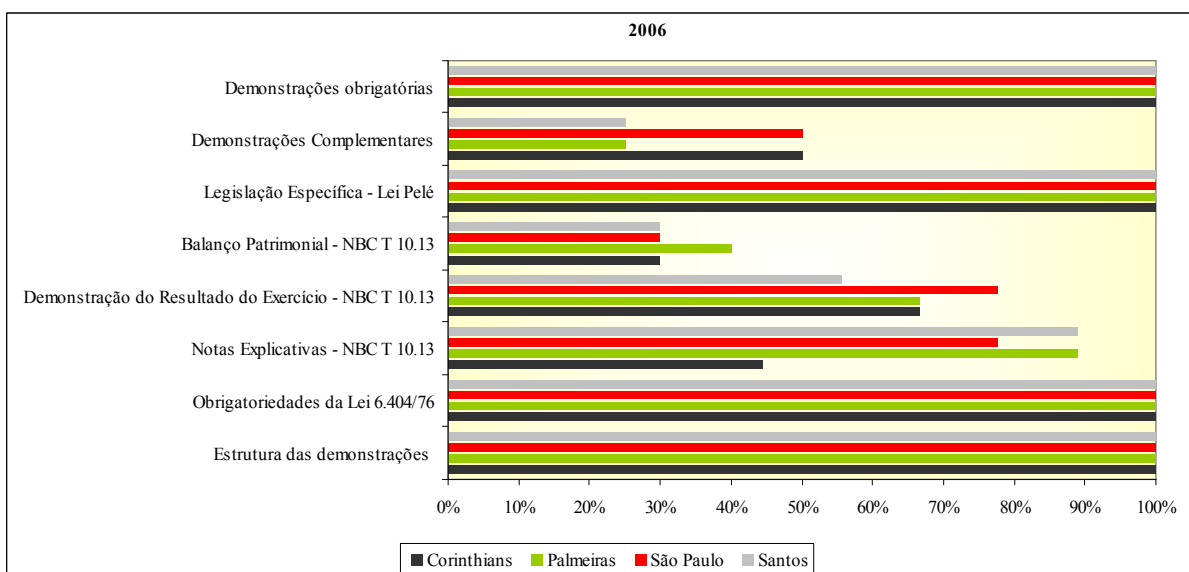


Gráfico 4 – Itens do índice 2006

Fonte: Dos autores

No ano de 2006, todos os itens das demonstrações obrigatórias, da legislação específica, das obrigatoriedades da Lei nº 6.404/76 e da estrutura das demonstrações foram apresentados por todos. Sobre as demonstrações complementares, todos os times apresentaram o relatório da administração exceto o Palmeiras, e a demonstração do valor adicionado, exceto pelo Santos.

No balanço patrimonial, todos os clubes registraram a formação do atleta no ativo imobilizado e foram registrados o direito de transmissão e de imagem nas arrecadações antecipadas por todos os times, tendo o Santos apresentado, também nas arrecadações antecipadas, as arrecadações de publicidade. Em relação à demonstração do resultado do exercício nenhum clube evidenciou as multas em contas específicas e a rescisão de contrato foi apresentada somente pelo São Paulo. Nas notas explicativas todos os clubes evidenciaram a composição do valor das receitas, custos e despesas relevantes por tipos, desde que não-evidenciadas na demonstração de resultado, as contingências ativas e passivas de natureza tributária, previdenciária, trabalhista, cíveis e assemelhadas e os seguros contratados para os atletas profissionais e demais ativos da entidade.

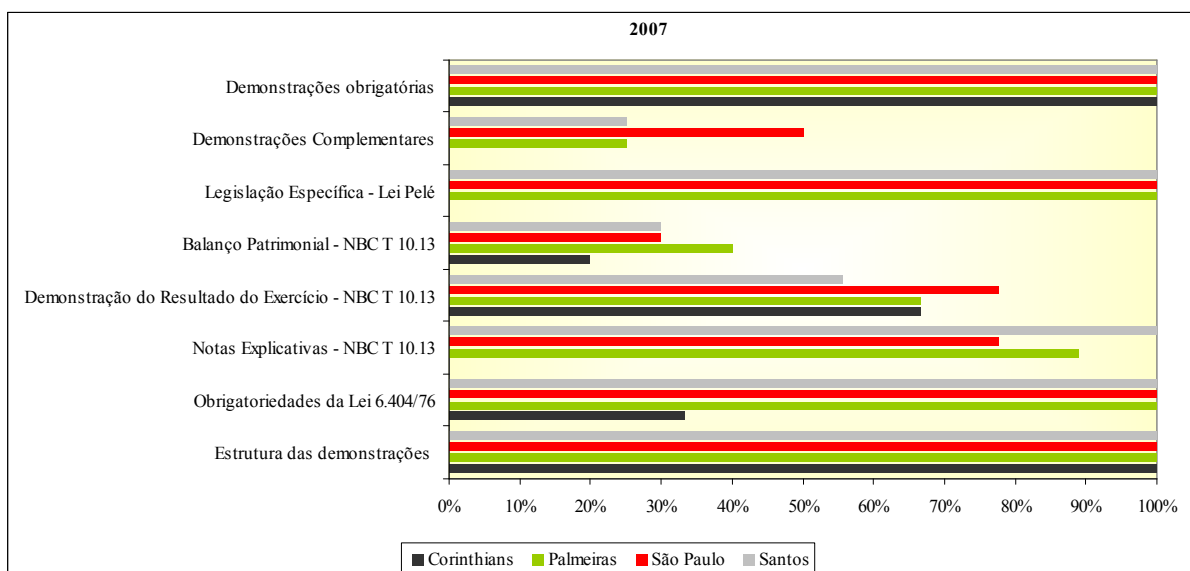


Gráfico 5 – Itens do índice 2007

Fonte: Dos autores

No ano de 2007, todos os itens das demonstrações obrigatórias e da estrutura das demonstrações foram apresentados por todos. Os da legislação específica e das obrigatoriedades da Lei nº 6.404/76 foram apresentados por todos os clubes exceto pelo Corinthians que, em relação ao último só apresentou a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior. Sobre as demonstrações complementares, apresentaram o relatório da administração o Santos e o São Paulo que também apresentou a demonstração do valor adicionado acompanhado pelo Palmeiras. No balanço patrimonial foi registrado o direito de transmissão e de imagem nas arrecadações antecipadas por todos, tendo o Santos apresentado, também nas arrecadações antecipadas, as arrecadações de publicidade, como em 2006. A demonstração do resultado do exercício manteve-se igual ao ano de 2006. Nas notas explicativas o Santos apresentou todos os itens e o Corinthians não apresentou as notas explicativas neste ano.

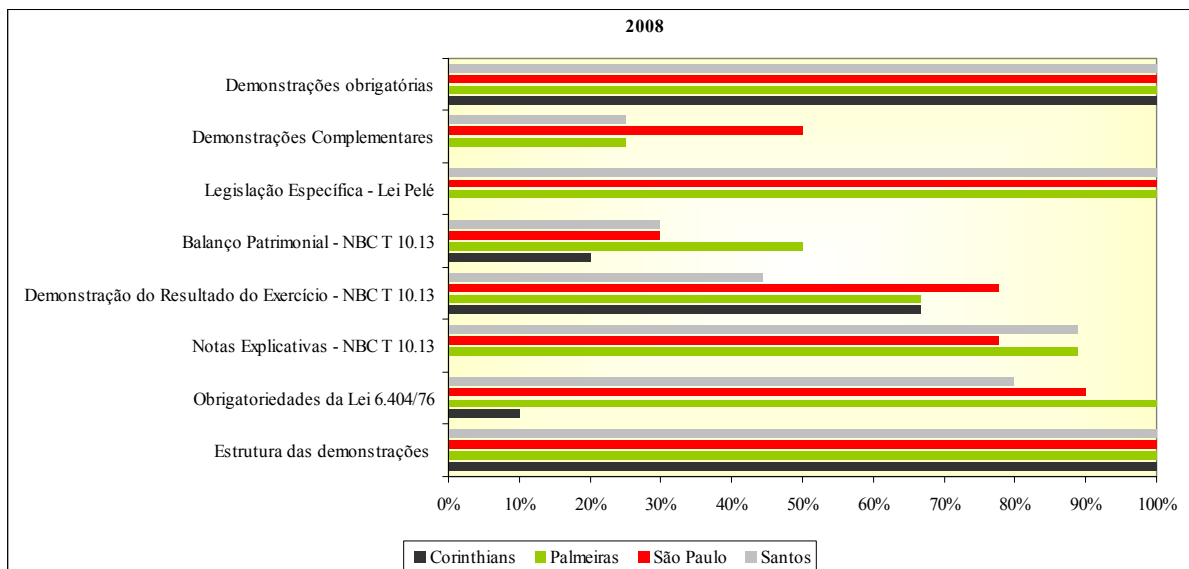


Gráfico 6 – Itens do índice 2008

Fonte: Dos autores

Em 2008, todos os itens das demonstrações obrigatórias e da estrutura das demonstrações foram apresentados por todos. Os da legislação específica foram apresentados por todos exceto pelo Corinthians. Em relação às obrigatoriedades da Lei nº 6.404/76 o único time que teve 100% de aderência foi o Palmeiras, o Santos e o São Paulo não indicaram os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes e o Corinthians apresentou somente a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

Sobre as demonstrações complementares, apresentaram o relatório da administração o Santos e o São Paulo que também apresentou a demonstração do valor adicionado acompanhado pelo Palmeiras, como em 2007. No balanço patrimonial a formação de atleta foi registrada no ativo intangível em todos os times, exceto pelo Corinthians. A demonstração do resultado do exercício manteve-se similar ao ano de 2007. Nas notas explicativas todos os times mantiveram um nível de evidenciação similar, exceto pelo Corinthians que não apresentou as notas explicativas neste ano.

Em todos os anos não foram apresentadas nas demonstrações complementares as informações ambientais e o balanço social. No balanço patrimonial, nenhum clube evidenciou as arrecadações antecipadas de bilheteria e de patrocínio e na demonstração do resultado do exercício nenhum clube evidenciou em conta específicas as multas.

O gráfico comparativo do nível de aderência as Práticas Contábeis geralmente aceitas no Brasil entre os clubes:

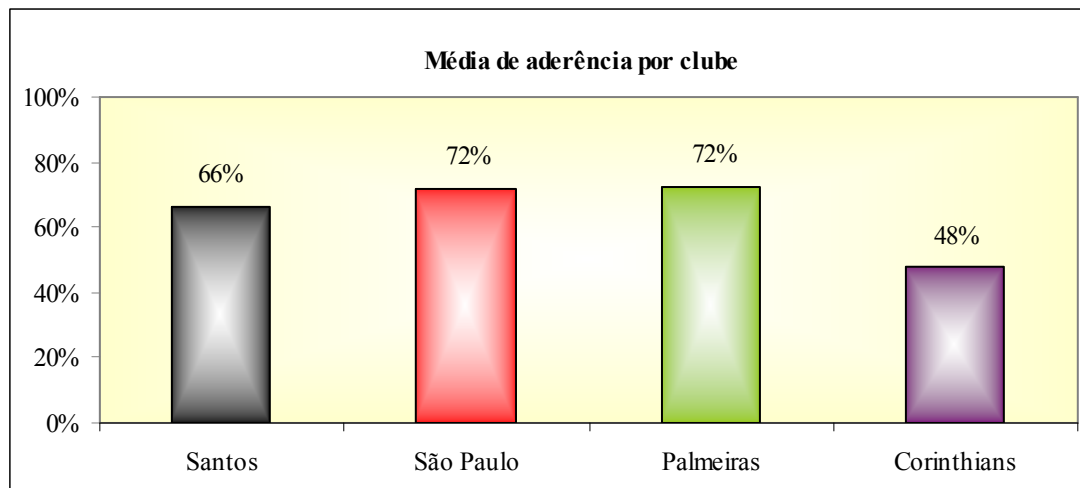


Gráfico 7 – Média de aderência por clube

Fonte: Dos autores

De acordo com as análises efetuadas, percebe-se que o clube que teve melhor desempenho em relação à aderência foi o Palmeiras, pois possui as demonstrações mais completas para todos os anos. Seguido pelo São Paulo, que também teve um bom desempenho porém não foi encontrada a demonstração do ano de 2005, o que fez com que o Palmeiras se destacasse. O Santos apresenta um bom nível de aderência. E por último o Corinthians, que no ano de 2007 e 2008 publicou as demonstrações no Diário Oficial sem as notas explicativas e por isso teve a queda do percentual de aderência.

Visto que não foram encontradas as demonstrações contábeis do São Paulo Futebol Clube do ano de 2005, estas foram consideradas como “zero” na elaboração de todos os gráficos, sendo assim, para elaborar o gráfico 7 foram considerados apenas os últimos três anos do clube.

7 CONCLUSÃO

Esse estudo consistiu na análise da aderência dos clubes de futebol as Práticas Contábeis geralmente aceitas no Brasil. Para isso foram analisadas as demonstrações contábeis dos quatro clubes paulistas de futebol com maior número de torcedores dos anos de 2005 a 2008.

O clube que possui maior aderência as Práticas Contábeis geralmente aceitas é a Sociedade Esportiva Palmeiras, seguido por São Paulo Futebol Clube, Santos Futebol Clube e por último Sport Club Corinthians Paulista. Os três primeiros, respectivamente, com exceção ao ano de 2005 do São Paulo, mantiveram resultado linear e o último colocado teve uma queda brusca de aderência nos anos de 2007 e 2008.

Com relação às demonstrações contábeis obrigatórias e a estrutura das demonstrações de todos os anos e clubes analisados a aderência foi de 100%. A legislação específica só não foi seguida pelo Corinthians nos anos de 2007 e 2008. Nas demonstrações complementares, o São Paulo, mesmo sem as demonstrações de 2005, foi o clube com maior aderência. Os itens específicos do balanço patrimonial, de acordo com a NBC T 10.13, tiveram maior aderência pelo Palmeiras. A demonstração de resultado, de acordo com a NBC T 10.13, teve um nível de evidenciação similar em todos os clubes. Nas notas explicativas, de acordo com a NBC T 10.13, e nas obrigatoriedades da Lei nº 6.404/76, foi observado uma similaridade entre os clubes, exceto pelo baixo nível de aderência do Corinthians.

Após desenvolvimento do estudo concluí-se que os clubes analisados possuem um alto nível de aderência às Práticas Contábeis geralmente aceitas que foram analisadas, com exceção do Sport Club Corinthians Paulista que teve um brusco declínio nos anos de 2007 e 2008 pois não apresentou as notas explicativas para os respectivos anos.

REFERÊNCIAS

BRASIL, República Federativa. **Lei nº 10.672**, de 15 de maio de 2003. Altera dispositivos da Lei no 9.615, de 24 de março de 1998, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.672.htm>. Acesso em: 21 maio 2009.

_____. República Federativa. **Lei nº 9.615**, de 24 de março de 1998. Institui normas gerais sobre desporto e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L9615consol.htm>>. Acesso em: 03 ago. 2009.

_____. República Federativa; MINISTÉRIO do Desporto e Turismo. **Exposição de Motivos nº 49**, de 05 de novembro de 2002. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/49-MET-02.htm>. Acesso em: 21 maio 2009.

_____. República Federativa. **Medida provisória nº 79**, de 27 de novembro de 2002. Dispõe sobre o direito ao ressarcimento dos custos de formação de atleta não profissional e a exploração comercial da imagem do atleta profissional, impõe vedações ao exercício de cargo ou função executiva em entidade de administração de desporto profissional, fixa normas de segurança nos estádios, adapta o tratamento diferenciado do desporto profissional à Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, estabelece diretrizes para o cumprimento da obrigação constante do art. 46-A da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, altera o art. 8o da Lei no 10.359, de 27 de dezembro de 2001, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/79.htm>. Acesso em: 04 out. 2008.

_____. República Federativa. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm>. Acesso em: 03 ago. 2009.

_____. República Federativa. **Lei nº 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 03 ago. 2009.

_____. República Federativa. **Lei nº 11.941**, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de

2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm#art37>. Acesso em: 03 ago. 2009.

BRITO, Alex Rodrigues; ARAGAKI, Carlos; ISHIKURA, Edison Ryu. **Custo de formação de atletas em clubes de futebol em face à Resolução nº 1005/04 do Conselho de Contabilidade**. Boletim CRCSP, São Paulo, n. 156, set. 2005. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/publicacoes/boletim/boletins/boletim156.pdf>. Acesso em: 04 out. 2008.

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

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC T 6: Divulgação Demonstrações Contábeis**. Brasília, 1992. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_737.doc>. Acesso em: 21 maio 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC T 10.13: Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais**. Brasília, 2005. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1005.doc>. Acesso em: 21 maio 2009.

FUNDAÇÃO Getúlio Vargas; FEDERAÇÃO Paulista de Futebol. **Master em gestão do futebol**. Disponível em: <http://200.162.6.201/Extranet/primeira_aula.pdf>. Acesso em: 04 out. 2008.

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

IMPrensa OFICIAL. Disponível em: <http://www.imprensaoficial.com.br/PortalIO/Home_1_0.aspx#05/10/2009>. Acesso em: 01 ago. 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MALACRIDA, Mara Jane Contrera; YAMAMOTO, Marina Mitiyo. **Governança Corporativa: nível de evidenciação das informações e sua relação com a volatilidade das ações do IBOVESPA**. Revista Contabilidade e Finanças, São Paulo, Edição comemorativa 60 anos FEA/USP, set. 2006. Disponível em: <http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/ed_comemor3/mara_marina_pg65a79.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2009.

NOVAS normas contábeis no futebol: Palestra mostra necessidade de transparência. Boletim CRCSP, São Paulo, n. 156, set. 2005. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/publicacoes/boletim/boletins/boletim156.pdf>. Acesso em: 04 out. 2008.

PEREIRA, Alberto Carlos et al. **Gestão estratégica de clubes de futebol: Uma análise da correlação entre performance esportiva e resultado operacional**. Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos42004/336.pdf>>. Acesso em: 04 out. 2008.

ROCCO JÚNIOR, Ary José. **A “Snack Culture”, os blogs de futebol e a “Falação Esportiva”**. Disponível em: <<http://www.intercom.org.br/papers/nacionais/2008/resumos/R3-0682-1.pdf>>. Acesso em: 04 out. 2008.

SÃO PAULO FUTEBOL CLUBE. Disponível em: <<http://www.saopaulofc.net/v4/>>. Acesso em: 28 mar. 2007.

SILVA, Edna Lúcia; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. Disponível em: <<http://projetos.inf.ufsc.br/arquivos/Metodologia%20da%20Pesquisa%203a%20edicao.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2009.

SZUSTER, Flavia Rechtman. **As demonstrações do resultado dos clubes brasileiros de futebol de 2002: Uma análise comparativa da desinformação**. Pensar Contábil: Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro, n. 22, nov. 2003. Disponível em: <<http://webserver.crcrj.org.br/asscom/Pensarcontabil/revistaspdf/revista%2022.pdf>>. Acesso em: 04 out. 2008.

ZOUAIN, Deborah Moraes; ALVES, José Antônio Barros; PIERANTI, Octavio Penna. **Relatório final de atividades do Fórum de Discussão Permanente de Políticas de Esporte**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, n. 4, jul. 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S003476122006000400011&lng=&nrm=iso&tlng=>>. Acesso em: 04 out. 2008.