

SINERGIA

REVISTA DO INSTITUTO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS (ICEAC)

ANÁLISE DA IMPLANTAÇÃO DA PADRONIZAÇÃO CONTÁBIL NOS CLUBES GAÚCHOS DE MAIOR PODER ECONÔMICO: GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE E SPORT CLUB INTERNACIONAL

DANIELLE SANTOS DE OLIVEIRA^{*}
MÁRCIA BIANCHI^{**}
ROMINA BATISTA DE LUCENA DE SOUZA^{***}

RESUMO

Com as atualizações da área contábil, buscando transparência, padronização e clareza nas informações, o Conselho Federal de Contabilidade emitiu normativas que tratassem da contabilidade das entidades desportistas. A partir desse contexto, o presente estudo tem como objetivo realizar uma análise da implantação da padronização contábil, de acordo com a Resolução nº 1005/2004, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade, nos clubes gaúchos Grêmio *Foot-Ball* Porto Alegre e *Sport Club* Internacional. Buscou-se, também, verificar se os demonstrativos elaborados por ambos os clubes estavam alinhados às práticas desportistas vigentes. Trata-se de uma pesquisa descritiva, envolvendo estudo de caso múltiplo, através de uma pesquisa documental, de caráter qualitativo, reunindo as demonstrações contábeis dos dois clubes no período de 2009 a 2012. Foi constatado um adequado tratamento contábil na elaboração dos demonstrativos, divergindo apenas no item dos custos de formação de jogadores, apropriado no Intangível, em vez de no Imobilizado, conforme norteia a Resolução nº 1005/2004, já que os clubes gaúchos aderiram, no momento da elaboração dos seus demonstrativos, às Normas Brasileiras de Contabilidade – Interpretação Técnica Geral 2003. Este estudo respalda que os interessados pelos clubes analisados, torcedores e possíveis investidores, possam ter como apoio as demonstrações contábeis apresentadas pelos mesmos, uma vez que esses seguem as normatizações e legislações vigentes. A pesquisa também abriu margem para indagação a ser explorada, relativa ao Conselho Federal de Contabilidade, entre o peso das resoluções emitidas e as instruções técnicas contábeis na execução das práticas contábeis.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade. NBC T 10.13. Grêmio *Foot-Ball* Porto Alegre. *Sport Club* Internacional.

ABSTRACT

Analysis of the Deployment of Standardization in Accounting of Gauchos Clubs of Greater Economic Power: Grêmio Football Porto Alegre and Sport Club Internacional.

Some updates have been occurring in Accounting standards in Brazil to establish clear and more transparent accounting information. The Federal Accounting Board – CFC – has edited accounting standards to the issue of Accounting disclosure in professional sports clubs. Then, the aim of the current study is to analyze how the implementation of standards based in Resolution CFC 1005/2004 is happening in two soccer clubs from Rio Grande do Sul State: Grêmio *Foot-Ball* Porto Alegre and *Sport Club* Internacional. Also, this work wants to see if both clubs did adoption of that sport clubs accounting legislation. This is a descriptive research, involving multiple case study, through documental research, qualitative by checking the demonstratives of the two clubs in the period 2009 to 2012. The research shows that accounting standards are being respected in the most part of them, except the costs of the athletes, because Resolution CFC nº 1005/2004 says that cost must be bookkeeping in permanent assets, but the soccer clubs have been bookkeeping it in intangible assets as they are allowing International standards like, before it becomes a Resolution. The accountant demonstratives are available in their websites, these are clear and they mentions the reason for each bookkeeping and how was calculated. So, this research makes us think what matter more to CFC: Resolution or International Standards.

KEYWORDS: Accounting. NBC T 10.13. Grêmio *Foot-Ball* Porto Alegre. *Sport Club* Internacional.

^{*} Graduada em Ciências Contábeis. Faculdade de Ciências Econômicas – Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Av. João Pessoa, 52 – Centro – Porto Alegre-RS – CEP 90.040-000. e-mail: danielle.ctb@gmail.com. Fone: (51) 3308-3323 / Fax: (51) 3308-3135

^{**} Doutora em Economia do Desenvolvimento (UFRGS). Mestre em Ciências Contábeis (UNISINOS). Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais. Faculdade de Ciências Econômicas - Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Av. João Pessoa, 52 – Centro – Porto Alegre-RS – CEP 90.040-000. e-mail: marcia.bianchi@ufrgs.br. Fone: (51) 3308-3323 / Fax: (51) 3308-3135

^{***} Doutora em Economia do Desenvolvimento (UFRGS). Mestre em Economia (UFRGS). Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais. Faculdade de Ciências Econômicas - Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Av. João Pessoa, 52 – Centro – Porto Alegre-RS – CEP 90.040-000. e-mail: rominabs@gmail.com. Fone: (51) 3308-3323 / Fax: (51) 3308-3135

1 INTRODUÇÃO

O futebol, em sua origem, foi desenvolvido como um esporte de entretenimento entre as classes mais altas da sociedade. Com o passar dos anos, foi-se disseminando entre toda a população e tornando-se uma organização economicamente forte. Leoncini (2001) ressalta que as transações de jogadores, passando a envolver milhões de dólares, tornaram-se uma das principais estratégias dos clubes brasileiros. Os clubes consolidados têm uma propensão reduzida à falência, por disporem de grande número de torcedores, os maiores responsáveis por todas as fontes de receitas dos clubes; contudo, fez-se necessária a constituição de leis e normatizações que regulamentassem o setor desportista, até então desconhecido da sociedade. Em se tratando de uma indústria de entretenimento, na qual o faturamento do clube se dá conforme o número de torcedores dispostos a pagar por isso, o alinhamento e a programação de todos os processos devem estar bem-sintonizados, planejados e mensurados para agradá-los e mantê-los financiando os clubes; assim como estes precisam emitir dados confiáveis e expor a situação financeira com transparência para atrair investidores.

Na preocupação com a padronização das demonstrações contábeis e na procura por um melhor relacionamento entre os clubes e os profissionais futebolísticos e também os torcedores, foi instituída a Lei Pelé, a qual sofreu alterações ao longo dos últimos quinze anos (BRASIL, 1998, 2003, 2011). No mesmo contexto, destaca-se a elaboração da Cartilha sobre Padronização das Práticas Contábeis em Clubes de Futebol Profissional, baseada na Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1005/2004. O objetivo foi regulamentar os procedimentos adotados pelos clubes e ampliar a clareza das informações (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2004). A partir da instituição de regulamentos que norteiam os clubes a desenvolverem seus demonstrativos de modo padronizado e da obrigatoriedade da publicação, a contabilidade apresentada é devidamente auditada e torna-se uma importante ferramenta para distintos fins, ampliando a segurança e a credibilidade por parte dos interessados.

Molina, Souza e Bianchi (2012) desenvolveram um estudo relativo à evidenciação contábil com base nas demonstrações contábeis geradas pelo *Sport Club* Internacional, nas competências 2005/2006 e 2009/2010. No referido estudo, foram explorados alguns princípios emitidos de acordo com a Lei nº 10.671, de 2003 (Estatuto do Torcedor), a qual gerou semelhança entre o torcedor e o consumidor; e também com a Lei nº 10.672, de 2003, conhecida como Lei da Moralização do Futebol, que aborda a obrigação da publicação das demonstrações contábeis das entidades desportivas, entre outros temas, como a transparência financeira e administrativa como uma responsabilidade social.

Assim, o presente estudo tem como base a análise mencionada, agregando a evolução histórica e a exploração, não apenas do *Sport Club* Internacional, mas também a de seu maior rival, o Grêmio *Foot-Ball* Porto Alegre, ambos constituídos sob a forma de entidades sociais sem fins lucrativos.

Diante do exposto e no intuito de avaliar o comportamento dos clubes gaúchos com maior importância econômica, diante das modificações a serem implantadas, o presente estudo busca responder ao seguinte questionamento: *Quais dos aspectos exigidos pela legislação vigente específica, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade para os clubes de futebol, foram implantados pelos clubes, Grêmio Foot-Ball Porto Alegre e Sport Club Internacional?*

O objetivo deste estudo é realizar uma análise da implantação da padronização contábil exigida pela legislação vigente específica, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade para os clubes de futebol, Grêmio *Foot-Ball* Porto Alegre e *Sport Club* Internacional.

O artigo está organizado do seguinte modo: uma introdução, contendo justificativa, problema da pesquisa e objetivo; na sequência, são arrolados os aspectos legais que tratam desse assunto e os procedimentos metodológicos adotados para a análise; em seguida, será abordada a evidenciação contábil, com a análise dos resultados obtidos. O artigo será finalizado com as considerações baseadas, por sua vez, nos dados gerados pelas avaliações.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, são expostas a legislação, as alterações, as normatizações e os estudos relacionados, que incentivaram o desenvolvimento desta pesquisa.

2.1 LEGISLAÇÃO DESPORTISTA – LEI PELÉ

A conhecida Lei Pelé foi instituída em caráter impositivo, promovendo uma transparência nos processos esportivos e buscando um adequado e mais conciso profissionalismo ao setor. A necessidade de uma normatização das relações financeiras entre os clubes e a negociação de transferências de jogadores foi intensificada após o acompanhamento do Caso Bosman, que gerou larga repercussão na Europa: o jogador belga Bosman não aceitou a redução salarial e também não conseguiu amigavelmente a sua transferência para outro clube futebolístico francês (CARLEZZO, 2001).

Impulsionada pelo caso citado, a Lei nº 9.615/1998 buscou aprimorar a regulamentação em relação ao esporte, normatizando, assim, os trâmites para a transferência de capital intelectual, ou seja, negociação de passes de jogadores profissionais. O art. 28 cita: “a atividade do atleta profissional é caracterizada por remuneração pactuada em contrato especial de trabalho desportivo, firmado com entidade de prática desportiva” (BRASIL, 1998); entre outros, tornam-se obrigatórias a exposição e a definição das indenizações cabíveis quando houver rompimentos, conforme a natureza da motivação. Com a determinação da lei, extingue-se a possibilidade de ganhos financeiros pelo clube ao término do contrato firmado com o jogador; anteriormente, esses ganhos eram alocados como indenização pelos custos de formação do profissional. Uma análise deve ser empenhada para mensurar como os clubes estão recuperando tais valores.

Visando à normatização das demonstrações contábeis, a medida provisória de nº 39, em 14 de junho de 2002, obrigava os clubes à publicação dos demonstrativos contábeis (BRASIL, 2002), tendo sido sancionada pela Lei nº 10.672, de 15 de março de 2003. A Lei nº 10.672/2003 adicionou cinco princípios a serem tratados pelas organizações futebolísticas, sendo o mais importante para fins deste estudo a abordagem da transparência financeira e administrativa (BRASIL, 2003). Silva, Teixeira e Niyama (2009) destacam que o intuito de conferir transparência à gestão das entidades de prática profissional, a referida lei imputou às entidades a responsabilidade de adotar modelo profissional e transparente e elaborar e publicar suas demonstrações financeiras na forma definida pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, após terem sido auditadas por auditores independentes.

A Lei nº 12.395/2011 determina, no artigo 46-A, que:

I - elaborar suas demonstrações financeiras, separadamente por atividade econômica, de modo distinto das atividades recreativas e sociais, nos termos da lei e de acordo com os padrões e critérios estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade, e, após terem sido submetidas à auditoria independente, providenciar sua publicação, até o último dia útil do mês de abril do ano subsequente, por período não inferior a 3 (três) meses, em sítio eletrônico próprio e da respectiva entidade de administração ou liga desportiva (BRASIL, 2011).

Conforme Niyama e Silva (2008), o usuário necessita analisar o desempenho da entidade, análise feita através da comparação com o que ocorreu em outras entidades; a viabilidade ocorre quando existe um tratamento contábil coerente entre as entidades; uma análise histórica agrega valores também ao estudo.

2.2 RESOLUÇÃO DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE Nº 1005/2004

O Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC T 10.13 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais, e assim definiu no item 10.13.1.1:

Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros contábeis e de estruturação das demonstrações contábeis das entidades de futebol profissional e demais práticas profissionais, e aplica-se também às confederações, federações, clubes, ligas, sindicatos, associações, entidades controladas, coligadas e outras que, direta ou indiretamente, estejam ligadas à exploração da atividade desportiva profissional (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2004).

A norma citada estabeleceu quais os procedimentos e critérios a serem adotados, subdivididos nos tópicos de registros contábeis, controles de gastos com formação de atletas, demonstrações contábeis e notas explicativas às demonstrações contábeis. Respeitando, portanto, os princípios contábeis e os adequando às organizações desportistas.

Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receita, custos e despesas, segregando o desporto profissional das demais atividades esportivas, recreativas ou sociais, e serem efetuados de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial, o da Competência e o da Oportunidade (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2004).

O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou do pagamento. Portanto, os clubes devem escriturar os fatos contábeis e econômicos quando ocorrer o fato gerador do acerto da movimentação financeira. Já o Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1993). O Princípio da Oportunidade, em seu parágrafo único, retrata que

a falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1993).

A partir da resolução estabelecida, cabe aos clubes dispor de controles sobre os gastos de formação profissional, como, por exemplo, alojamento, alimentação, transporte, educação, vestuário, comissão técnica etc, os quais devem ser contabilizados mensalmente sob o regime de competência e subdivido entre as categorias infantil, juvenil e juniores (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2004). E ainda confeccionar um relatório mensal, evidenciando a apropriação dos gastos gerados no resultado e no imobilizado do clube.

Além disso, as demonstrações contábeis devem ser elaboradas de acordo com a NBC T 3, quanto a conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis, simultaneamente atendendo as disposições específicas das Normas Brasileiras de Contabilidade. E ser complementadas pelas Notas Explicativas determinadas pela NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis; e quanto às contas específicas do setor desportista, como gasto com a formação de atletas, composição dos direitos sobre os atletas profissionais, receitas obtidas, entre outros (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2004).

Em 2006, o Ministério do Esporte elaborou a cartilha com a padronização das práticas contábeis em clubes de futebol, expressando que, além das alterações impositivas provindas da Lei Pelé, “a Resolução nº 1005/2004 emanada do Conselho Federal de Contabilidade, trouxe alterações significativas quanto à forma de contabilização desses eventos peculiares ao futebol e até então adotada pelos clubes”. Diante da diferença entre as práticas adotadas pelos clubes e esta Resolução, foi realizada uma reunião com os responsáveis pela contabilidade dos principais clubes para que o Conselho Federal de Contabilidade explicasse os detalhes da mesma (MINISTÉRIO DO ESPORTE, 2006).

2.3 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE – INTERPRETAÇÃO TÉCNICA GERAL 2003 (NBC-ITG 2003)

O Conselho Federal de Contabilidade dispõe da Interpretação Técnica Geral (ITG) para esclarecer a aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade, definindo regras e procedimentos para setores específicos, sem alterar a substância dessas normas (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011); a de número 2003 é destinada às entidades desportistas, sujeita à aprovação para ser publicada como Resolução, revogando, assim, a anterior.

Em janeiro de 2013, o Conselho Federal de Contabilidade emitiu a Resolução CFC nº 1.429/2013, aprovando a ITG 2003 e revogando a Resolução CFC nº 1005/2004, o que se aplicaria aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2013. Essa interpretação estabelece 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 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2013). Expressa a seguinte denotação:

Os valores pagos a terceiros pela aquisição de direitos contratuais sobre atletas, ou a estes por sua contratação ou renovação de contrato, devem ser classificados como ativo intangível, em contas específicas, pelo valor efetivamente pago ou incorrido (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2013).

Sintetizando a resolução anterior e otimizando a determinação anterior, de forma mais sucinta e direta, entre os procedimentos previstos pela nova norma, está a obrigação de manter a escrituração contábil, referente à atividade esportiva profissional separados das demais contas patrimoniais e de resultado, e a composição do intangível da empresa passa a incluir os valores relativos aos contratos de atletas e aos direitos de imagem (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO, 2014).

2.4 ESTUDOS RELACIONADOS

Estudos e pesquisas envolvendo a temática dos clubes de futebol são abordados com frequência através de estudos de casos e avaliações realizadas mediante os demonstrativos contábeis, principalmente a partir da instituição da versão original da Lei Pelé, a qual regulamentou o método a ser aplicado pelas instituições desportivas.

Na mesma linha, Custódio e Rezende (2009) verificaram se as demonstrações contábeis dos clubes de futebol adotaram critérios uniformes para os direitos federativos após a publicação da NBC T 10.13. Embora constatando o empreendimento de um esforço dos agentes normativos para padronizar as informações contábeis dos clubes, prevaleceu a diversidade de tratamentos contábeis para eventos semelhantes entre as entidades.

Silva, Teixeira e Niyama (2009) coletaram dados das vinte equipes de futebol que participaram do Campeonato Brasileiro em 2007 e verificaram o comportamento e a variabilidade das evidenciações

contábeis apresentadas pelos clubes em relação à receita arrecadada e ao desempenho em campo no período analisado. De acordo com o objeto de pesquisa, ressaltaram que, quanto maior for a renda arrecadada no período, maior a transparência e a preocupação dos clubes com as demonstrações contábeis; entretanto, detectaram uma resistência na divulgação financeira fidedigna dos dados.

Já Andrade (2009) relata a evolução das leis, buscando a padronização das demonstrações contábeis a partir da Medida Provisória nº 39, em 14 de junho de 2002, exigindo as publicações dos demonstrativos pelas entidades esportivas, sendo detectada pelo Conselho Federal de Contabilidade uma ineficiência de normas e padrões. Com isso, surge a necessidade de uma intervenção para harmonizar a escrituração contábil, o que o levou a avaliar se os principais clubes de futebol estavam de acordo com a Cartilha de Padronização das Práticas Contábeis; o campo de atuação para análise constituiu-se nos vinte principais clubes integrantes do Campeonato Brasileiro da Série A, em 2008, acrescidos dos quatro times rebaixados da série A para a série B no ano anterior.

A propósito, Holanda *et al.* (2011) investigaram a associação do nível de observância entre a prática *disclosure* de custos de formação de atletas e os incentivos econômicos, reunindo uma amostragem de 69 demonstrações contábeis de clubes de futebol brasileiros no período de 2006 a 2009. *Disclosure* constitui uma obrigação intransferível da contabilidade para com os seus usuários e com os próprios objetivos da ciência. Este estudo constatou que o nível de *disclosure* de informações dos custos com formação de atletas dos clubes de futebol aumentou, principalmente em relação às informações em notas explicativas inseridas nas demonstrações contábeis; observaram ainda que o maior nível de *disclosure* está associado ao maior tamanho do clube; ao passo que o lucro se mostrou não influente no nível de *disclosure* de informações dos custos com formação de atletas.

Contudo, Alves, Behr e Raimundini (2012) abordaram a prática de reconhecimento e evidenciação de ativos intangíveis em clubes de futebol; ou seja, os valores implícitos nem sempre facilmente mensuráveis, mas que agregam valor e compõem o custo gerado para um rendimento futuro; para tanto, utilizaram as informações extraídas das demonstrações contábeis do Grêmio *Foot-Ball* Porto Alegre; e o objeto de análise focado à exploração do reconhecimento contábil de atletas em formação e todos os custos gerados para esse desenvolvimento.

Cardoso, Maia e Ponte (2012) detectaram que, enquanto os clubes europeus se baseiam na IAS 38, a título de evidenciação de informações relativas ao ativo intangível, os clubes brasileiros devem seguir a Lei nº 6.404/1976, suas alterações e o CPC 04. Apesar dos procedimentos contábeis indicados pela IAS 38 e pelo CPC 04, os mesmos não tratam especificamente de qualquer detalhe relativo às entidades desportivas ou clubes de futebol. Neste estudo, foi identificado que os clubes brasileiros revelaram poucas informações relativas aos seus ativos intangíveis, de acordo com o CPC 04, diferenciando-se dos clubes europeus em relação a IAS 38.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo é classificada quanto aos seguintes aspectos: (a) pela forma de abordagem do problema; (b) de acordo com seus objetivos e (c) com base nos procedimentos técnicos utilizados. Ao trabalhar a forma de abordagem do problema, a pesquisa foi realizada com foco em análise qualitativa. Conforme Neves (1996), a pesquisa qualitativa visa descrever e decodificar os componentes analisados de um sistema complexo de significados, buscando minimizar a distância entre indicador e indicado.

No que tange aos objetivos, está enquadrada como uma pesquisa descritiva, por ser desenvolvida com base nas demonstrações contábeis dos clubes, que representam a situação econômica e social dessas entidades; por buscar uma análise do tema e o seu ponto de partida estar vinculado a um questionamento condutor da pesquisa. Conforme Gil (1999), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relação entre as variáveis. Assim, os dados foram analisados, registrados e interpretados sem interferência, através do acompanhamento de um determinado período.

Com relação aos procedimentos técnicos utilizados, trata-se de uma pesquisa documental e de um estudo de caso múltiplo. Documental por ela ater-se a demonstrações contábeis, publicadas como fonte para exploração dos objetivos desta pesquisa. Segundo Sá-Silva, Almeida e Guindani (2009), a pesquisa documental caracteriza-se pela busca por informações em documentos que não receberam qualquer tratamento científico. Também visando à coleta de dados, foi enviado e-mail ao contador Fabrício Calistro, do *Sport Club* Internacional, para maiores esclarecimentos quanto a procedimentos genéricos adotados pelos clubes.

Trata-se de um estudo de caso múltiplo, por estar em questão uma análise comparativa entre dois clubes de futebol: Grêmio *Foot-Ball* Porto Alegre e *Sport Club* Internacional. Esses clubes possuem o maior poder econômico no estado do Rio Grande do Sul, participantes ativos dos principais campeonatos,

tanto brasileiros quanto internacionais. Para Yin (2010), quando o estudo de caso é múltiplo, o processo de pesquisa não se limita à amostragem, mas atinge a replicação. Portanto, se almeja resultados comparativos semelhantes ou diferentes, uma vez sendo resultados diferentes, existe a possibilidade de divergências conforme a abordagem prevista pelo pesquisador.

A primeira medida provisória visando à normatização das demonstrações contábeis foi a de nº 39, em 14 de junho de 2002, obrigando os clubes à publicação dos demonstrativos contábeis (BRASIL, 2002); foi sancionada pela Lei nº 10.672, de 15 de março de 2003, parágrafo 6, inciso 5, dispondo o seguinte contexto às entidades desportistas: “elaborar e publicar 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, 2003). Então, começaram a ser utilizadas pelos clubes em 2004.

Entretanto, neste estudo, foram analisadas as demonstrações contábeis a partir de 2009, devido à disponibilidade dos dados simultaneamente por ambos os clubes, abrangendo o período de 2009 a 2012. Assim, averiguou-se, mediante os itens apresentados na Resolução nº 1005/2004, os demonstrativos divulgados nos portais eletrônicos de cada clube, além de ter-se realizado a leitura dos relatórios dos auditores independentes, os quais sempre apresentaram as opiniões sem ressalvas relevantes ao objeto deste estudo.

4 ANÁLISE DOS DADOS

A seção ora iniciada está subdividida em dois tópicos: o primeiro destina-se a uma breve apresentação dos clubes através de seus históricos, enquanto o segundo exhibe a análise comparativa das demonstrações contábeis dos clubes Grêmio *Foot-Ball* Porto Alegre e *Sport Club* Internacional, de 2009 a 2012.

4.1 HISTÓRICO DOS CLUBES

O objetivo desta seção é apresentar um breve histórico dos clubes analisados.

4.1.1 Grêmio *Foot-Ball* Porto Alegre

Fundado na cidade de Porto Alegre, em 15 de setembro de 1903, um dos dois primeiros clubes da capital gaúcha, popularmente chamado de Grêmio, está entre os clubes economicamente fortes do Rio Grande do Sul. Viveu a transição de time amador para o profissional nos meados dos anos 1940. Embora tenha conquistado alguns campeonatos no decorrer de sua história, foi nos anos de 1980 que o clube passou a ascender e a prosperar entre os clubes de futebol.

Em 1983, trouxe para os gaúchos o título inédito de Campeão da Copa Libertadores da América e, na sequência, uma Copa Intercontinental. Retornou às grandes conquistas ao comando do técnico Luiz Felipe Scolari, em 1995.

Passada essa fase, o time firmou contrato com uma empresa suíça, a ISL, o qual previa o pagamento dos honorários dos jogadores contratados pelo Grêmio *Foot-Ball* Porto Alegre pela mesma. A ISL faliu, deixando o clube com dívidas enormes. Com uma profunda crise financeira, em 2004, acabou sendo rebaixado para a série B do Campeonato Brasileiro.

Atualmente, o clube tem como seu último campeonato conquistado, sem mencionar os regionais, a Copa do Brasil, no ano de 2001. O clube, atualmente, está vivendo a mudança do antigo estádio Olímpico Monumental para a Arena Porto Alegre.

4.1.2 *Sport Club* Internacional

Criado para ser o clube rival, pois os clubes da época eram elitistas e dotados de preferências étnicas, o *Sport Club* Internacional, batizado, pela população de Inter, foi fundado em 4 de abril de 1909 por um grupo de estudantes e comerciantes. Na década de 1930, o clube também passou por sua mudança social, tendo recebido o apelido de Rolo Compressor, nos anos 1940, em razão de seu time bastante ofensivo.

Nos anos de 1970, o clube ganhou destaque no cenário nacional, ao vencer três campeonatos brasileiros, sendo um deles de forma invicta. As duas décadas seguintes foram tempos difíceis para o clube; sem títulos expressivos, exceto em 1992, quando conquistou a Copa do Brasil. Em 1999, o time passou pelo auge de seu desespero ao quase ser rebaixado para a série B do Campeonato Brasileiro; mas permanece listado como um dos poucos clubes que jamais foi à segunda divisão.

Na virada do século 20, após uma nova ameaça de rebaixamento para a série B, o clube viveu novamente a sua hegemonia, tendo vencido duas Copas Libertadores da América, em 2006 e em 2010;

uma Copa Sul-Americana de forma invicta em 2008; duas Recopas Sul-Americana em 2007 e 2011 e a Copa Suruga Bank no Japão em 2009, além de um Campeonato Mundial de Clubes da Fifa em 2006, popularizando-se como o “Campeão de Tudo”, por ter vencido todos os campeonatos disputados da atualidade. Além disso, é o único octacampeão gaúcho, de 1969 a 1976; em 2014, foi novamente tetracampeão gaúcho.

4.2 DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

O objetivo da seção é apresentar se os demonstrativos contábeis divulgados pelos clubes estão de acordo com a Resolução nº 1005/2004. O Quadro 1 apresenta as demonstrações contábeis publicadas pelos clubes em estudo no período de 2009 a 2012.

Quadro 1 – Demonstrações Contábeis Publicadas no Período Analisado

Demonstração Contábil	GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE				SPORT CLUB INTERNACIONAL			
	2009	2010	2011	2012	2009	2010	2011	2012
Balanco Patrimonial	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
DRE	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
DMPL	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim
DFC	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim
DLPA	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
DVA	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Notas Explicativas	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim
DRA	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim

Fonte: Elaborado pelas autoras a partir dos dados da pesquisa (2013)

Observa-se no Quadro 1 que ambos os clubes publicaram no período o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). Os dois clubes analisados não elaboraram a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA) isoladamente, mas integrando a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), o que está em concordância com a Lei nº 6.404/1976 (BRASIL, 1976).

Até o mês de abril de 2013, o Grêmio *Foot-Ball* Porto Alegre havia publicado ou disponibilizado, em seu portal eletrônico, apenas o Balanço Patrimonial e o Demonstrativo de Resultado do Exercício pertinente ao ano base de 2012.

Observa-se ainda que o *Sport Club* Internacional incluiu, em seus demonstrativos, a partir de 2012, a Demonstração de Resultado Abrangente. Embora esse demonstrativo não esteja previsto pela Lei nº 6.404/1976, o Comitê de Pronunciamentos Técnicos CPC 26 trata-o como obrigatório (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011). A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) não tem obrigatoriedade para entidades desportistas, pois a legislação prevê obrigação apenas para as companhias abertas. E ambos os clubes referem-se ao Demonstrativo do Resultado do Exercício como Demonstrativo do Déficit/Superávit.

O Quadro 2 apresenta a evidenciação contábil identificada nos demonstrativos contábeis apresentados pelos clubes, em comparação com a NCT 10.13. Silva, Teixeira e Niyama (2009) concluíram que a elaboração da NCB T 10.13 foi de fundamental importância para o setor, uma vez que os clubes encontraram dificuldades em adotar as práticas contábeis já amplamente difundidas no ambiente corporativo.

Quadro 2 – Itens da Evidenciação Contábil Definidos pela Resolução do CFC nº 1005/2004

Demonstração Contábil	GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE				SPORT CLUB INTERNACIONAL			
	2009	2010	2011	2012	2009	2010	2011	2012
Registro das receitas de bilheteria, direito de transmissão e de imagem, patrocínio, publicidade e outras receitas assemelhadas em contas específicas do resultado operacional.	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Registro dos gastos com formação de atletas no Ativo Imobilizado, em conta específica de Formação de Atletas.	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Divulgação, na Demonstração do Superávit do Exercício, de forma segregada, as receitas, os custos e as despesas diretamente vinculadas à atividade desportiva profissional das demais.	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Divulgação de Nota Explicativa das contingências ativas e passivas de natureza tributária, previdenciária, trabalhista, cível e assemelhada.	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim
Registro dos gastos com contratação ou renovação de contratos de atletas profissionais no Ativo Imobilizado, em conta específica.	Não	Não	Não	Não	Parcial	Parcial	Parcial	Parcial
Divulgação de Nota Explicativa da 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.	Parcial	Parcial	Parcial	Não	Parcial	Parcial	Parcial	Parcial
Divulgação de Nota Explicativa dos gastos com a formação de atletas, registrados no Ativo Imobilizado e montante baixado para o resultado no exercício.	Parcial	Parcial	Parcial	Não	Parcial	Parcial	Parcial	Parcial
Divulgação de Nota Explicativa das 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.	Parcial	Parcial	Parcial	Não	Sim	Sim	Sim	Sim
Explicativa dos seguros contratados para os atletas profissionais e demais ativos da entidade.	Parcial	Parcial	Parcial	Não	Sim	Não	Não	Não
Divulgação de Nota Explicativa dos valores em moeda estrangeira de direitos e obrigações com o mercado externo.	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim

Fonte: Elaborado pelas autoras a partir dos dados da pesquisa (2013)

No Quadro 2, ambos os clubes descrevem o detalhamento quanto à composição dos valores nos itens das notas explicativas. Também os direitos sobre atletas profissionais e em formação estão registrados no ativo intangível, sendo contabilizados no imobilizado apenas os bens, acordando com a ITG 2003. O contador Fabrício Calistro do *Sport Club* Internacional, quando contatado, afirmou que o ativo começou a ser tratado como intangível desde a adoção dos CPCs pelo clube. A medida adotada tem base legal, pois a Lei nº 11.638/2007 (BRASIL, 2007) tornou o processo de normatização contábil centralizado no Comitê de Pronunciamentos Contábeis; validando, assim, a adoção das regras contábeis que o mesmo permitir.

Molina, Souza e Bianchi (2010) haviam identificado a referida alteração no Internacional pois, com o advento da nova Lei das S.A, algumas sugestões trazidas pela NBC T 10.13 foram alteradas; como é o caso da contabilização dos gastos com formação de atletas, que era contabilizado no ativo imobilizado, passando, porém, a ser contabilizado no ativo intangível. O direito sobre atletas tem um valor alto na

movimentação financeira dos clubes provenientes das negociações realizadas; como os custos embutidos com conotação de investimento e recurso intangível, os quais compõem o patrimônio.

O Grêmio realiza a provisão para contingências através das demandas judiciais correntes, enquanto o Internacional a realiza detalhadamente, conforme a normativa; ou seja, as provisões são apresentadas em notas explicativas quanto à natureza: cível, trabalhista e tributária. Os dois clubes não apresentam o saldo remanescente a amortizar dos valores relativos aos direitos sobre profissionais desportistas. O Grêmio divulga as aquisições de novos jogadores, mas sem especificar os custos envolvidos na negociação; em contrapartida, o Internacional expõe em suas notas explicativas nome a nome os jogadores adquiridos com os custos contábeis amortizados e as comissões pagas; mas o registro não é realizado no Imobilizado, e sim, no Intangível. No entanto, Alves, Behr e Raimundini (2012) argumentaram que o Grêmio detém planilhas e gráficos de controles de custos referentes à formação de jogadores e atletas profissionais, incluindo gráficos comparativos entre os valores gastos na formação e as receitas providas da venda.

O Grêmio contrata seguros montantes considerados suficientes para a cobertura de eventuais sinistros; quanto ao Internacional, o único pronunciamento relativo aos seguros foi localizado nas notas explicativas de 2009, no qual o clube informa dispor de seguros de vida para os jogadores profissionais, sem haver segurados coberturas de sinistros quanto aos bens do Ativo Imobilizado. E, finalmente, o Grêmio divulga os valores negociados no mercado externo de acordo com a taxação do dólar na data de encerramento do exercício. O Internacional registra os direitos e obrigações com o mercado externo nas moedas euro e dólar americano e ainda expressa não ter política de *hedge* para a proteção das variações cambiais.

Andrade (2009) concluiu que as obrigadoriedades pelas informações apresentadas pelos clubes, como todos os itens exigidos pela legislação vigente, deveriam ser garantidas por uma fiscalização severa, realizada por órgãos competentes, como o Conselho Federal de Contabilidade, a Comissão de Valores Mobiliários e/ou demais órgãos reguladores, aprovando ou não a publicação dos demonstrativos e verificando, também, o cumprimento dos prazos estipulados para a elaboração e a divulgação.

4.3 CUSTOS DE FORMAÇÃO DE ATLETAS

Esta seção tem como objetivo apresentar o tratamento contábil aos custos de formação de atletas conforme a Resolução n° 1005/2004. O Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC T 10.13 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais, a qual instituiu a padronização das demonstrações contábeis, incluindo um tópico para tratamento dos custos gerados na formação dos profissionais desportistas. Cardoso, Maia e Ponte (2012) destacam o entendimento dos clubes brasileiros de que o atleta em formação é todo aquele sob orientação nas categorias de base do clube, enquanto atleta profissional é o que presta serviço à categoria profissional, devidamente inscrito e registrado na Confederação Brasileira de Futebol (CBF) e apto a disputar as competições oficiais pelo clube.

De acordo com a Resolução n° 1005/2004, os custos com atletas abrangem desde a categoria de base até a profissionalização; tanto Grêmio quanto Internacional mantêm a classificação como ativo intangível no subgrupo direitos econômicos sobre atletas, diferenciando-se apenas na metodologia aplicada para a apresentação dos numerários e nomenclaturas, mas não impossibilitando a análise comparativa.

Enquanto o Grêmio subdivide o direito sobre atletas em formação nas categorias Júnior, Juvenil e Infantil – em pleno acordo com a legislação; o Internacional registra apenas atletas em formação, sem maiores especificações; porém, disponibiliza, em seu demonstrativo, a movimentação detalhada da rubrica relativa a atletas formados. Em análise, Holanda *et al.* (2011) destacaram que o valor registrado por categoria (Infantil, Juvenil e Juniores) foram as que apresentaram menor frequência, totalizando apenas 12% da amostra. E ainda observaram que, nos últimos anos, os clubes de futebol têm divulgado mais informações referentes aos custos com formação de atletas, principalmente em notas explicativas, e que podem estar relacionados à maior observância dos instrumentos normativos e também a uma maior exigência dos investidores.

4.4 DAS NOTAS EXPLICATIVAS E RELATÓRIO DE AUDITORIA INDEPENDENTE

O objetivo desta seção é apresentar as notas explicativas e o relatório de auditoria em relação aos clubes em análise. A Resolução CFC n° 1005/2004 determina, ainda, que as demonstrações devem ser complementadas por notas explicativas elaboradas de acordo com a NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis e as respectivas interpretações técnicas, além das específicas da atividade. Os clubes expõem, junto com os demonstrativos, as notas explicativas, detalhando a composição dos valores e o embasamento legal e justificando a escrituração.

No que se refere ao relatório da auditoria independente, a Lei n° 9.615/1998 definiu que as publicações devem ocorrer após os demonstrativos terem sido submetidos à auditoria independente,

determinação não revogada com as leis publicadas posteriormente. Em todos os demonstrativos divulgados por ambos os clubes, exceto o Grêmio, no referente à competência de 2012, a qual não havia publicado até o último dia do mês de abril do ano subseqüente ao ano calendário em referência, conforme determina a lei - expõem os relatórios da Auditoria Independente ao término das Notas Explicativas, acordando com a legislação. Custódio e Rezende (2009) afirmaram que, embora a norma usada como paradigma de análise não traga disposições específicas sobre o relatório de auditoria, a peça oferece informações adicionais, que auxiliam na compreensão das demonstrações.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve por objetivo verificar se os clubes gaúchos Grêmio e Internacional implantaram as padronizações contábeis e se as mesmas estavam alinhadas às práticas desportivas, de acordo com a Resolução nº 1005/2004, a qual estava vigente para os demonstrativos elaborados até 2012. A Resolução possui caráter regulamentador da contabilidade nos desportos nacionais e permitiu que análises comparativas em diferentes aspectos fossem realizadas, com um detalhamento de tratamentos contábeis ao setor.

Posteriormente à Resolução nº 1005/2004 foi elaborada a Instrução Técnica Geral 2003 (ITG 2003), discutindo alterações nas escriturações e detalhando implementações no setor desportivo. A instrução foi publicada quando houve a convergência contábil no Brasil, buscando a harmonização entre as práticas contábeis nacionais e as internacionais. Contudo, percebeu-se que, mesmo anteriormente à aprovação que regulamenta as novas práticas contábeis, ocorrida em janeiro de 2013, os clubes já as estavam adotando desde os demonstrativos apresentados em 2009. Pode-se inferir, dessa forma, que a ITG 2003 transportou o que estava em prática. Mas tal percepção pode ser alvo de outra discussão e análise.

Assim, constatou-se que os clubes vêm desenvolvendo boas práticas contábeis; que a maioria dos itens analisados estava de acordo com a Resolução nº 1005/2004 e que a principal divergência está no item dos custos de formação de jogadores, apropriado no Intangível em vez de no Imobilizado, devido à adoção da ITG 2003, em período anterior a sua aprovação. Dessa forma, a pesquisa instiga um questionamento ao Conselho Federal de Contabilidade entre o peso das resoluções em relação às instruções técnicas contábeis na execução das práticas contábeis.

Destaca-se também ser possível identificar que o *Sport Club* Internacional apresenta um maior número de itens dentre os exigidos se comparado ao Grêmio *Foot-Ball* Porto Alegrense; tanto pelo fato de o Grêmio ser mais sintético na elaboração dos demonstrativos – sem transgredir as técnicas contábeis – quanto pelo atraso da divulgação dos mesmos. O Internacional acrescenta informações contábeis entre uma competência e outra. Entretanto, mesmo com pequenas divergências nos demonstrativos apresentados, é possível compará-los e analisá-los através de seus desempenhos econômicos.

O presente estudo respalda que os torcedores e os possíveis investidores, os interessados pelos clubes analisados, possam ter como apoio as demonstrações contábeis apresentadas pelos mesmos, uma vez que esses seguem as normatizações e as legislações vigentes.

Ressalta-se que os demonstrativos contábeis em entidades desportistas têm movido diversos estudos em diferentes percepções, constituindo um diferencial nesta pesquisa o fato de terem sido analisados os dois clubes de maior importância econômica dentro do estado do Rio Grande do Sul e de relevância no cenário nacional.

Esta pesquisa está vinculada exclusivamente aos demonstrativos analisados e divulgados virtualmente pelos clubes. Para investigações subseqüentes, sugere-se aprofundar questões referentes à legislação e aos pareceres técnicos normativos em divergência, além da ampliação das observações geradas, da análise dos relatórios emitidos pelos auditores independentes e do acompanhamento para constatar se as observações apontadas são fundamentadas e cabíveis de correção.

REFERÊNCIAS

ALVES, C. D. S.; BEHR, A.; RAIMUNDINI, S. L. Mensuração e Evidenciação de ativos intangíveis em demonstrações contábeis: o estudo de caso em um clube de futebol brasileiro. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC** – Florianópolis, v. 11, n. 32, p. 9-25, abr./jul. 2012.

ANDRADE, M. D. C. **Padronização das Demonstrações Contábeis dos Principais Clubes de Futebol do Brasil**. Estudo de um caso prático. 2009. 73 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

BRASIL. Presidência da República. **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: 20 maio 2014.

BRASIL. Presidência da República. **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 à divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 20 maio 2014.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 9.615, de 24 de Março de 1998**. Institui normas gerais sobre desportos e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil03/leis/L9615consol.htm>>. Acesso em: 19 maio 2014.

BRASIL. Presidência da República. **Medida Provisória nº 39, de 14 de junho de 2002**. Altera a [Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998](#), que institui normas gerais sobre desporto e dá outras providências. Disponível em: <<http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/45/2002/39.htm>>. Acesso em: 19 maio 2014.

BRASIL. Presidência da República. **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/ccivil03/leis/2003/L10.672.htm#art1>>. Acesso em: 18 maio 2014.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 12.395, de 16 de Março de 2011**. Altera as Leis nºs 9.615, de 24 de março de 1998, que institui normas gerais sobre desporto e 10.891, de 9 de julho de 2004, que institui a Bolsa-Atleta; cria os Programas Atleta Pódio e Cidade Esportiva; revoga a Lei nº 6.354, de 2 de setembro de 1976; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Atos2011-2014/2011/Lei/L12395.htm#art1>. Acesso em: 05 maio 2014.

CARDOSO, V. I. D. C.; MAIA, A. B. R.; PONTE, V. M. R. Práticas de Disclosure do Ativo Intangível em Clubes de Futebol. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 12., 2012, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2012.

CARLEZZO, E. Lei Pelé, Caso Bosman e o Mercosul. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, I, n. 2, ago. 2001. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=5475>. Acesso em: 30 abr. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n.º 750, de 29 de dezembro de 1993**. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC). Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc>. Acesso em: 18 maio 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n.º 1005, de 17 de setembro de 2004**. Aprova a NBC T 10.13 – Dos Aspectos Contábeis específicos em Entidades Desportivas Profissionais. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1005.doc>. Acesso em: 18 maio 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC Nº 1.328, de 18 de março de 2011**. Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade e revoga a Resolução nº 1.295, de 17 de setembro de 2010. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1328.htm>>. Acesso em: 16 fev. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n.º 1.429, de 25 de janeiro de 2013**. Aprova a ITG 2003 – Entidade Desportiva Profissional. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/001429>. Acesso em: 22 maio 2014.

CONSELHO REGIONAL CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **ITG 2003 é Aprovada**. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/noticias/noticias/not2013_02_003.htm>. Acesso em: 16 maio 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) - Apresentação das Demonstrações Contábeis**. 2011. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=57>>. Acesso em: 20 maio de 2014.

CUSTÓDIO, R. D. S.; REZENDE, A. J. A Evidenciação dos Direitos Federativos nas Demonstrações Contábeis dos Clubes de Futebol Brasileiros. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 9., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de pesquisa social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE. **Demonstrativos Contábeis**. Disponível em: <<http://www.gremio.net/search/default.aspx?language=0&word=demonstrativos>>. Acesso em: 15 maio 2013.

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: 10 maio 2014.

HOLANDA, A. P.; MENESES, A. F. de; MAPURUNGA, P. V. R.; LUCA, M. M. M. Incentivos Econômicos do Nível de Disclosure Contábil dos Clubes de Futebol Profissional Brasileiros. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11., 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2011.

LEONCINI, M. P. **Entendendo o Negócio Futebol: Um Estudo Sobre a Transformação do Modelo de Gestão Estratégica nos Times de Futebol**. Estudo de um caso prático. 2001. 177 f. *Tese (Doutorado em Engenharia de Produção)* – Programa de Pós-Graduação em Engenharia. Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

MINISTÉRIO DO ESPORTE. **Cartilha: Padronização das Práticas Contábeis - Clubes de Futebol Profissional**. Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.navarrette.com.br/Cartilha%20sobre%20contabilizacao%20em%20clubes%20de%20futebol.pdf>>. Acesso em: 02 nov. 2013.

MOLINA, J. P.; SOUZA, R. B. D. L. D.; BIANCHI, M. A Evidenciação Contábil em um Clube Desportivo de Futebol:

Estudo de Caso no Sport Club Internacional/RS. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 19., 2012, Belém. **Anais...** Belém: CFC, 2012.

NEVES, J. L. Pesquisa Qualitativa: Características, Usos e Possibilidades. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, v.1, n. 3, 2º Semestre/1996.

NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

SÁ-SILVA, J. R.; ALMEIDA, C. D.; GUINDANI, J. F. Pesquisa Documental: Pistas Teóricas e Metodológicas. **Revista Brasileira de História e Ciências Sociais**. São Leopoldo, v.1, n.1, p. 1-15, 2º semestre 2009.

SILVA, C. A. T; TEIXEIRA, H. M; NIYAMA, J. K. Evidenciação Contábil em Entidades Desportivas: Uma Análise dos Clubes de Futebol Brasileiros. In: CONGRESSO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO, 6., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009.

SPORT CLUB INTERNACIONAL. **Balancos Financeiros**. Disponível em: <<http://www.internacional.com.br/pagina.php?modulo=2&setor=18&pesquisando=ok&inicio=0>>. Acesso em: 03 maio 2013.

SPORT CLUB INTERNACIONAL. **O Princípio do Clube do Povo**. Disponível em: <<http://www.internacional.com.br/pagina.php?modulo=1&setor=1&secao=1&subsecao=>>. Acesso em: 13 maio 2014.

YIN, R. K. **Estudo de Caso**: Planejamento e Métodos. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.