

Contabilidade Esportiva: A Adoção da Resolução nº 1.005/2004 nos Clubes Paulistas de Futebol Profissional

*Sara Figueiredo de Araújo¹
Natasha Young Buesa²*

Resumo

Este estudo buscou verificar a aderência dos clubes de futebol às práticas contábeis geralmente aceitas no Brasil. Para realizá-lo foram analisadas as demonstrações contábeis dos quatro clubes paulistas de futebol: Sport Club Corinthians Paulista, São Paulo Futebol Clube, Sociedade Esportiva Palmeiras e Santos Futebol Clube referente ao ano de 2010. A avaliação da aderência foi realizada com base na dissertação de Edison Ryu Ishikura, apresentada em 2005 na Universidade de São Paulo (USP), realizando assim uma atualização dos dados. A metodologia utilizada foi a pesquisa exploratória mediante pesquisa bibliográfica e pesquisa documental. Constatou-se que os clubes adotaram os procedimentos específicos para atividade desportiva profissional em conformidade com a Resolução do CFC nº 1.005/2004, tendo apenas uma ressalva para a Sociedade Esportiva Palmeiras, que em relação às receitas de bilheteria, cotas de televisão e patrocínios, não atendeu aos procedimentos específicos da Resolução para entidades desportivas contábeis.

Palavras-chave: Contabilidade Esportiva, Aderência, Clubes de Futebol, Práticas Contábeis.

Introdução

O futebol é um dos esportes mais globalizados do planeta e praticado em todos os continentes, sendo um dos esportes que mais movimentam recursos financeiros no mundo. Por

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela Fac São Roque.

² Pós-graduada em Controladoria pela Associação Educacional Nove de Julho (Uninove) e graduada em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração e Ciências Contábeis de São Roque. Autora do livro ¡Usted! Curso de Español para Brasileños, professora de castelhano e língua portuguesa e professora de Ensino Superior. E-mail: natybuesa@hotmail.com

ser uma paixão nacional, é um assunto interessante analisar as transações contábeis de um clube de futebol para evidenciar suas práticas contábeis.

Considerando as exigências cada vez maiores no mundo futebolístico, cujo cenário econômico sofreu grande alteração, como a obrigatoriedade da publicação de demonstrações contábeis padronizadas que devem dar maior transparência às informações de cada uma das organizações, no reconhecimento, mensuração e divulgação, o Conselho Federal de Contabilidade através da Resolução nº 1.005/2004 elaborou normas pertinentes aos clubes de futebol profissional a serem adotadas a partir de 1º de janeiro de 2005. Por se tratar de uma Resolução de exigência obrigatória, surge a seguinte questão: os clubes de futebol paulistas adotaram a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.005/2004 que aprovou a NBC T 10.13 (Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica) em suas práticas contábeis?

Provavelmente os clubes profissionais tenham-na adotado sendo obrigatória, e possivelmente tenha causado inovação em sua contabilidade, causando assim um grande impacto.

Esta pesquisa tem como objetivo geral analisar se os quatro principais clubes de futebol paulistas adotaram a Resolução 1.005/2004: Sport Club Corinthians Paulista, São Paulo Futebol Clube, Sociedade Esportiva Palmeiras e Santos Futebol Clube, no ano de 2010.

A metodologia utilizada será a pesquisa exploratória mediante a pesquisa bibliográfica e pesquisa documental, utilizando como base os seguintes procedimentos metodológicos: estudo bibliográfico sobre os conceitos necessários para o desenvolvimento do trabalho; e análise documental das Demonstrações Contábeis dos quatro principais clubes de futebol paulista.

1. Referencial Teórico

1.1. Breve Origem do Futebol

Todo o subitem apresentado a seguir está baseado em Capinussú e Reis (2005). A competição começou quando o homem encontrou outro homem. Sendo um animal gregário e, portanto, precisando conviver para sobreviver, o homem deu início aos conflitos de interesses, à medida que os grupamentos se tornaram mais numerosos.

Na Idade Antiga o futebol era chamado de jogo de bola, entre bárbaros, semibárbaros e já em 4.500 a.C observou-se a ocorrência do jogo na China.

Entre 1440 e 1642 é registrada a ocorrência de um jogo semelhante ao futebol e a permissão para sua prática dependia da autorização do rei.

As partidas eram violentas e a dinâmica do jogo consistia em levar uma bola de couro de uma cidade até a outra, onde o objetivo era chegar até o portal da cidade. Nesse tipo de jogo se apostava quase tudo: uma mulher, um insulto, uma vaca, etc. As equipes muitas vezes tinham 1.500 jogadores e era permitido utilizar instrumentos como foices, bastões, ou o que se encontrasse em mãos. Mesmo com essa violência era considerado um esporte, já que o objetivo do jogo era a bola.

O esporte foi evoluindo e passou a ser proibido o uso de instrumentos, sendo permitido apenas pontapé e soco. As partidas começavam aos sábados e terminavam no domingo, antes da missa.

As diversas formas de jogo de bola tinham regras diferenciadas, e ocorriam já com o nome de futebol, até que em 29 de outubro de 1863, 11 representantes de clubes e universidades inglesas se reuniram em Londres com o propósito de unificar as regras do jogo, onde a decisão mais importante foi a não utilização das mãos. Quinze dias depois surgiu a codificação das regras: o futebol era então ofensivo e os jogadores eram distribuídos pelo campo, com um goleiro, um zagueiro, um médio e oito atacantes. A jogada mais aplaudida era a carga sobre o goleiro, constantemente atirado dentro do próprio gol.

1.2. O Futebol no Brasil

No final do século XIX, havia muitos ingleses no Brasil, principalmente nos centros urbanos, que atuavam na exploração dos transportes ferroviários, energia elétrica e atividades bancárias, assim como outros segmentos da economia. Era comum na época as famílias enviarem seus filhos para estudarem na Europa. Em meio a essas crianças enviadas, estava Charles Miller, nascido no Brás, filho de um inglês que foi estudar na Inglaterra onde aprendeu o jogo tão em moda naquele país, destacando-se na sua equipe.

Retornou ao Brasil com 20 anos de idade, trazendo em sua bagagem tudo o que havia aprendido sobre o futebol e suas práticas, como uniformes, bolas e calçados, organizando assim os primeiros jogos com a participação de ingleses e filhos de ingleses.

Charles Miller fundou o São Paulo Athletic Club em 1.898, realizando os jogos em velódromos adaptados para o futebol e na Várzea do Carmo.

A Universidade Mackenzie, com o objetivo de tornar a aula de Educação Física mais dinâmica, enviou o professor Augusto Shaw aos Estados Unidos, onde conheceu o Basquetebol, um esporte muito popular praticado pelos jovens americanos. Ao retornar ao Brasil tentou implantar o esporte na Universidade. Os alunos influenciados já pelo futebol chutavam e passava entre si a bola de basquetebol, provocando assim o aparecimento do primeiro time formado por brasileiros, o da Universidade Mackenzie, em 1896.

Em 1889, foi fundado o Esporte Clube Internacional, formado por jogadores alemães, italianos e ingleses. No mesmo ano, fundou-se o Esporte Clube Germânia, integrado por jogadores alemães.

Em 1900 nasce o Clube Atlético Paulistano e em 1901 surge a primeira liga de futebol por iniciativa de Antônio Casimiro da Costa, que trouxe da Suíça todos os fundamentos da organização internacional de futebol.

1.3. Legislação Aplicada às Entidades Desportivas Brasileiras

Historicamente, no Brasil, a legislação desportiva brasileira teve início através da criação do Conselho Nacional da Cultura, através do Decreto Lei nº 526, em 1º de julho de 1938. Esse órgão tinha como objetivo coordenar todas as atividades relacionadas como desenvolvimento cultural do país, incluindo a educação física, principalmente ginástica e esportes. (MELO FILHO, 1995).

De acordo com João Lyra (*apud* MELO FILHO, 1995, p.25),

a legislação desportiva nasceu, efetivamente, como Decreto nº 1.056, de 19 de janeiro de 1939, criando a Comissão Nacional de Desportos, com a incumbência de realizar minucioso estudo do problema desportivo nacional e apresentar um plano geral de sua regulamentação.

Porém a atividade desportiva no Brasil teve sua relevância política e social reconhecida pela primeira vez apenas em 1941, através do Decreto-Lei nº 3.199, que estabeleceu em linhas gerais o básico de princípios do desporto no país. Por ter sido criado na época da ditadura de Getúlio Vargas esse decreto teve como base a legislação italiana da época.

Um dos pontos principais do decreto era a proibição de as entidades desportivas obterem lucro para quem empregasse capitais nela de alguma forma, ou seja, o governo que

Revista Eletrônica Gestão e Negócios – Volume 3 – nº 1 - 2012

regulamentava e administrava toda a atividade desportiva juntamente com seus aspectos jurídicos, como consta em seu artigo 5º e 48º. (BRASIL, 1941)

Art. 5º. A discriminação das atribuições do Conselho Nacional de Desportos, a forma de seu funcionamento e a organização de seus serviços burocráticos será regulada no respectivo regimento a ser baixado com o decreto do Presidente da República.

Art. 48º. A entidade desportiva exerce uma função de caráter patriótico. É proibido a organização e funcionamento de entidade desportiva, de que resulte lucro para os que nela empreguem capitais sob qualquer forma.

Em 1945, o Decreto-Lei nº 7.674 determinava que a entidade ou associação desportiva funcionasse como um órgão fiscal, estabelecendo assim Conselhos Fiscais a fim de acompanhar a gestão administrativa das entidades. (BRASIL, 1945).

Em 1.964, o Decreto-Lei nº 53.820 passa a reconhecer o atleta de futebol como profissional e estabelece a participação do jogador no preço cobrado pelo seu passe. (BRASIL, 1964).

Mas foi em 19 de novembro de 1.973 com a lei nº 5.939, que o atleta profissional teve o seu reconhecimento sobre a concessão de benefícios do antigo Instituto Nacional de Previdência Social (INPS), hoje Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), estabelecendo critérios diferentes para aposentadoria do jogador de futebol profissional. Melo Filho (1995, p.30-31) explica que:

(...) normalmente, o trabalhador comum se aposenta pela média dos salários dos últimos 36 meses. O jogador de futebol contribui sobre um salário muito alto num período de vida, mas como o tempo de jogador é, em geral, de 8 a 10 anos, acaba depois indo ser motorista de táxi ou outra coisa qualquer, e, no fim da vida, fica com 36 meses de salários muito baixos, alguns até com salário mínimo, e se aposenta, depois de contribuir sobre salários altíssimos, com salários baixíssimos. Esta lei veio permitir que, ao contrário, por uma fórmula que depois foi regulamentada, ele se aposenta por uma média ponderada daquele período em que teve maior contribuição, definindo-se apenas como jogador profissional de futebol aquele que tivesse 5 anos de exercício profissional.

Em 1.976, a Lei nº 6.354 (BRASIL, 1.976), determinou em seu artigo 3º que a relação entre atletas de futebol profissional e os clubes fosse determinada pelo Conselho Nacional de Desportos, como segue.

O contrato de trabalho do atleta, celebrado por escrito deverá conter:

I – os nomes das partes contratantes devidamente individualizadas e caracterizadas;

II – o prazo de vigência, que em nenhuma hipótese poderá ser inferior a 3(três) meses ou superior a 2 (dois) anos;

III – o modo e a forma de remuneração, especificados o salário, os prêmios, as gratificações e, quando houver, as bonificações, bem como o valor das luvas, previamente convencionadas;

IV – a menção de conhecerem os contratantes, os códigos, os regulamentos e os estatutos técnicos, o estatuto e as normas disciplinares da entidade a que estiverem vinculados e afiliados;

V – os direitos e as obrigações dos contratantes, os critérios para a fixação do preço do passe e as condições para a dissolução do contrato;

VI – o número da Carteira de Trabalho e Previdência Social de Atleta Profissional de Futebol;

§1. Os contratos de trabalho serão registrados no Conselho Regional de Desportes, e inscritos nas entidades desportivas de direção regional e na respectiva Confederação.

§2. Os contratos de trabalho serão numerados pelas associações empregadoras, em ordem sucessiva e cronológica, datados e assinados, de próprio punho, pelo atleta ou pelo responsável legal, sob pena de nulidade.

§3. Os contratos do atleta profissional de futebol serão fornecidos pela Confederação respectiva, e obedecerão ao modelo por ela elaborado e aprovado pelo Conselho Nacional de Desportes.

Outro ponto abordado pela Lei nº 6.354 de 1976 em seu artigo 11, foi a questão do passe que era entendido como uma importância devida por um empregador ao outro, pela cessão do atleta durante a vigência do contrato ou depois de seu término, observando as normas desportivas pertinentes. Nesse sentido, todo o significado de passe é descrito no artigo nº 26, da Lei nº 8.672 (BRASIL, 1.993).

Pagamento da importância denominada passe – No sentido gramatical passe corresponde à licença, autorização, bilhete ou permissão para ir de um lugar a outro. No plano desportivo o passe é definido como a importância devida por um empregador a outro pela cessão ou transferência. O passe, como é chamado, é o instrumento que habilita o atleta a passar de uma entidade de prática desportiva a outra, e não a importância paga pela anterior à posterior. O preço do passe, como seu elemento quantitativo e monetário, não deveria ser confundido como ele próprio. Vale dizer, a quantia recebida pela entidade desportiva cedente constitui a compra do direito de aproveitamento do trabalho do atleta profissional e não a compra deste, como

pejorativamente se alardeia, para justificar a necessidade de outorga da carta de alforria desportiva.

Já em 1.977, com o Decreto nº 80.228 (BRASIL, 1.977), exigiu-se controles mais rígidos na administração financeira nas entidades desportivas profissionais, estabelecendo que a contabilidade fosse realizada de forma autônoma no setor profissional da entidade, além da elaboração das demonstrações contábeis detalhadas em cada exercício.

1.3.1. Lei Zico

Na década de 90 os clubes de futebol começaram a se tornar profissionalizantes e vistos como fonte de riqueza e lucratividade para o país com participações e investimentos cada vez maiores do setor privado. Diante disso foi necessária a adaptação do esporte com o cenário esportivo mundial que fez com que no ano de 1.993 fosse publicada a Lei nº 8.672, conhecida como Lei Zico.

Os principais pontos discutidos foram a conceituação e a finalidade do desporto, enunciando os seus princípios, assim como a organização do Sistema Federal do Desporto e disciplinou a atuação da Justiça Desportiva e do Comitê Olímpico Brasileiro. Entretanto a alteração mais importante foi a regulamentação das atividades esportivas, ou seja, a possibilidade de as entidades desportivas se transformarem em sociedades comerciais. (BRASIL, 1993).

A publicação da Lei Zico, foi considerada um marco importante para as práticas das entidades desportivas, pois se rompeu com a intervenção do Estado, dando assim maior abertura para os investimentos privados.

1.3.2. Lei Pelé

No ano de 1998, foi elaborada a Lei nº 9.615, conhecida como a Lei Pelé, que teve como finalidade aperfeiçoar a lei nº 8.672 de 1993.

Um ponto a ser considerado pela Lei Pelé foi a não aceitação de bens patrimoniais próprios como integralização do capital social e a concretização da implementação do conceito 'clube-empresa' de acordo com o artigo 27.

Art. 27. As entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais e as entidades de administração de desporto

ou de ligas em que se organizarem, independentemente da forma jurídica adotada, sujeitam os bens particulares de seus dirigentes ao disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, além das sanções e responsabilidades previstas no caput do art. 1.017 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, na hipótese de aplicarem créditos ou bens sociais da entidade desportiva em proveito próprio ou de terceiros.

§ 2º. A entidade a que se refere este artigo não poderá utilizar seus bens patrimoniais, desportivos ou sociais para integralizar sua parcela de capital ou oferecê-los como garantia, salvo com a concordância da maioria absoluta da assembléia-geral dos associados e na conformidade do respectivo estatuto.

§ 9º. É facultado às entidades desportivas profissionais constituírem-se regularmente em sociedade empresária, segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002-Código Civil.

A extinção da figura do passe de atletas de futebol profissional e compensação financeira de caráter indenizatório aos clubes também foi um ponto importante a ser considerado.

Foi incluída, no texto da lei, a cláusula penal, conforme artigo nº 28, parágrafo 2º que determina:

Art.28. A atividade do atleta profissional, de todas as modalidades desportivas, é caracterizada por remuneração pactuada em contrato formal de trabalho firmado com entidade de prática desportiva, pessoa jurídica de direito privado, que deverá conter, obrigatoriamente, cláusula penal para hipóteses de descumprimento, rompimento ou rescisão unilateral.

§2º. O vínculo desportivo do atleta com a entidade contratante tem natureza acessória ao respectivo vínculo empregatício, dissolvendo-se, para todos os efeitos legais, com o término da vigência de contrato de trabalho. (BRASIL, 1998)

Para Zainaghi (1998), o passe possuía natureza jurídica indenizatória por se tratar de um ressarcimento ao clube por perder um jogador de seu quadro para outro clube.

Em seu artigo nº 30 ficou estabelecida a alteração do prazo do contrato do jogador com o clube para cinco anos. Continuando em seu artigo 31, determina sobre o atraso de salário do atleta que:

Art.31. A entidade de prática desportiva empregadora que estiver com pagamento de salário de atleta profissional em atraso, no todo ou em parte, por período igual ou superior a três meses, terá o contrato de trabalho daquele atleta rescindido, ficando o atleta livre para se transferir para qualquer outra agremiação de mesma modalidade, nacional ou internacional, e exigir a multa rescisória e os haveres devidos.

Em relação ao Direito de Arena, que no meio esportivo, é o direito que os clubes têm de negociar, autorizar ou não a fixação, transmissão ou retransmissão de imagem de eventos desportivos ou espetáculos de que participem. No parágrafo 1º e 2º do artigo 42 da Lei 9.615/98, consta:

§ 1º. Salvo convenção em contrário, 20% (vinte por cento) do preço total da autorização, como mínimo, será distribuído, em partes iguais, aos atletas profissionais participantes do espetáculo ou evento.

§ 2º. O disposto neste artigo não se aplica a flagrante de espetáculo ou evento desportivo para fins, exclusivamente, jornalísticos ou educativos, cuja duração, no conjunto, não exceda de três por cento do total do tempo previsto para o espetáculo.

Em seu artigo nº 93 da Lei nº 9.615 de 1998, os clubes tiveram três anos para efetivamente extinguir o passe, que era sua principal fonte de receita. Dentro desse período de adaptação os clubes adotaram alguns tratamentos contábeis, dentre eles, o valor do passe foi amortizado para uma conta específica de resultado até a data do período de contrato de cada atleta; foi baixado integralmente apenas ao final do contrato de cada atleta profissional em uma conta específica de resultado e o valor do passe foi amortizado a partir da promulgação da Lei nº 9.615 de 1998 até a data final do período de contrato de trabalho de cada atleta à conta de ajuste de exercícios anteriores diretamente no patrimônio líquido, sem transitar por uma conta específica de resultado. (BRASIL, 1998).

1.3.4. Medida Provisória nº 79, de 2002

Em 27 de novembro de 2002 foi promulgada a Medida Provisória nº 79 (convertida na Lei em 15 de maio de 2003) que obrigou os clubes brasileiros a publicarem as Demonstrações Contábeis, com o objetivo de que os usuários pudessem avaliar a realidade desses. A Medida Provisória nº 79, dispôs em seu artigo sétimo, parágrafo único o seguinte texto:

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, 2002).

A lei determina em seu artigo nº 10, que 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 referem, devem conter: o balanço patrimonial, demonstração de resultado do exercício, demonstração de origens e aplicações de recursos (extinta pela Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007), demonstração dos lucros e prejuízos acumulados, a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior, a assinatura dos administradores e de contabilistas legalmente habilitados, e a indicação de modificação de métodos e critérios contábeis, ressaltando seus efeitos.(BRASIL, 2002).

De acordo com o Iudícibus (2009), o objetivo da Demonstração do Resultado do Exercício é fornecer aos usuários das demonstrações financeiras da empresa, os dados básicos e essenciais da formação de resultado (lucro ou prejuízo) do exercício.

Para Iudícibus e Marion (2002) a Demonstração do Resultado do Exercício é a expressão máxima, juntamente com o Balanço Patrimonial, da evidenciação contábil emanada da aplicação criteriosa dos procedimentos de escrituração e ajuste, tudo obedecendo aos Princípios de Contabilidade prioritariamente a Competência.

Iudícibus (2009) destaca que *disclosure* (evidenciação) está ligado aos objetivos da Contabilidade, para que possam garantir as informações diferenciadas para todos os tipos de usuários. Diz ainda que essa necessidade de clareza nos relatórios contábeis é para que eles não se tornem demonstrativos enganosos.

1.3.5. Estatuto do Torcedor de 2003

Um fato importante a ser considerado foi aprovação do Estatuto do Torcedor com o advento da Lei nº 10.671 de 2003, assegurando ao torcedor em seu artigo 5º a publicidade e transparência na organização das competições administradas pelas entidades do desporto, contribuindo de forma significativa para a contabilidade esportiva em relação à renda de bilheteria

Em seu artigo 7º é definida a divulgação da renda para o torcedor, conforme segue:

Art. 7º. É direito do torcedor a divulgação, durante a realização da partida, da renda obtida pelo pagamento de ingressos e do número de

espectadores pagantes e não-pagantes, por intermédio dos serviços de som e imagem instalados no estádio em que se realiza a partida, pela entidade responsável pela organização.

De acordo com Ishikura (2005), mesmo com a obrigatoriedade da publicação das demonstrações financeiras, não havia uma padronização uniforme devido à ausência de normas específicas para elaboração, dificultando assim qualquer tipo de comparação já divulgada e clareza aos usuários.

1.3.6. Resolução nº 1.005, de 2004

Diante desse cenário, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou a Resolução nº 1.005 de 2004, aprovando a NBC T 10.13, específica para entidades desportivas, que teve como objetivo harmonizar as demonstrações financeiras nos clubes de futebol.

Nas disposições gerais:

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

De acordo com a NBC T 10.13, em seu item 10.13.2.3., os clubes de futebol profissional devem registrar os gastos com a formação de jogador em uma conta específica no ativo imobilizado, classificando-a em formação de atleta, e seus custos devem ser transferidos para uma conta específica de atleta formado e amortizado no resultado do exercício pelo prazo final do contrato.

Quanto aos controles necessários exigidos pela Resolução nº 1.005 de 2004, no item 10.13.3.1., que relaciona os gastos com a formação de atletas:

10.13.3.1. O registro dos gastos com formação do atleta, estabelecido no item 10.13.2.3., deve estar suportado, no mínimo, pelos seguintes controles:

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

Em sua tese de Doutorado Ishikura (2005, p.64), menciona:

de acordo com a estrutura operacional, os gastos com formação de atleta podem variar de clube para clube, dependendo de suas particularidades. No entanto, a relação de gastos diretamente identificáveis a cada um dos atletas refere-se basicamente à bolsa-auxílio ou aprendizagem, aos seguros de vida e aos gastos médicos e hospitalares. Para os demais gastos, deve-se adotar um critério de rateio para cada atleta em formação, visto que, quando necessário, o clube pode ser ressarcido por outro clube pelo custo de formação.

O Conselho Federal de Contabilidade exige, ainda, que todos os atletas em formação sejam avaliados quanto à recuperação de seus respectivos custos de formação, registrado no ativo imobilizado. Se constatada a irrecuperabilidade do custo, o valor deve ser baixado em uma conta específica do resultado, tendo como suporte a documentação própria.

Quanto aos gastos com a contratação ou a renovação de contrato de atletas, o CFC nos itens 10.13.2.5 e 10.13.2.6 orienta que devem ser registrados no ativo imobilizado, em uma conta específica pelo valor efetivamente pago ou incorrido. Incluindo nesses gastos o pagamento de luvas ou assemelhados, sem direito de ressarcimento, e que os direitos contratuais registrados no ativo imobilizado devem ser amortizados de acordo com o prazo do contrato. Continuando no item 10.13.2.12 o valor pago como antecipação contratual deve ser registrado no ativo circulante e no realizável longo prazo de acordo com como a vigência do contrato pelo regime de competência.

Na dissertação de Carone (2010) o termo luvas é utilizado como remuneração feita ao atleta em decorrência de sua exata capacidade técnica, de acordo a como foi convencionado no seu contrato de trabalho, podendo ser em dinheiro ou em bens ou títulos.

Para Zainaghi (1998), o termo luvas, tem um caráter de complemento de remuneração. Podem ser pagas de uma só vez, ou em parcelas semestrais, e também em cotas mensais junto com o salário.

Para efeitos de contabilização, o CFC entende que, se na rescisão contratual, houver previsão quanto a devolução do valor das luvas, este deve ser contabilizado como adiantamento de salário no ativo circulante e no não circulante, no realizável a longo prazo, de conformidade com o contrato. Se não houver nenhuma cláusula de devolução das luvas, esse valor deve ser contabilizado no ativo imobilizado.

Para Ishikura (2005) um clube de futebol pode ceder os direitos sobre os atletas de forma definitiva (comprar ou vender) ou temporária (emprestar ou tomar emprestado), sendo também uma significativa fonte de receitas para os clubes de futebol.

Carone (2010) afirma que os clubes que tenham interesse em contratar um atleta profissional que já tenha contrato como outro clube, precisa aguardar o termo de vigência do contrato firmado entre o clube e o atleta, para que não precise arcar com a multa referente à quebra do contrato, ou pagar montante referente à cláusula de rescisão estipulado no contrato de trabalho estabelecido entre o clube e o atleta.

Sobre esse ponto o CFC determina que caso haja rescisão de contrato de atleta, o seu valor líquido contábil deve ser baixado para conta específica do resultado operacional do exercício, a multa contratual pela liberação do atleta deve ser registrada em conta específica de receita operacional do exercício.

A Resolução em seu item 10.13.2.15 especifica a contabilização de Receitas provenientes de bilheteria, que devem ser registradas como receita operacional, e sua arrecadação antecipada devem ser registradas no passivo circulante ou não circulante.

Carone (2010) na dissertação de seu mestrado comenta que a bilheteria vem sofrendo uma queda devido à baixa frequência de público nos estádios, sendo um problema constante e motivo de muita preocupação para os dirigentes brasileiros. Ele destaca que os analistas de futebol brasileiro possuem diversas explicações para a diminuição do público nos estádios, tais como: a falta de conforto e de segurança, o preço do ingresso com relação à baixa renda

dos brasileiros, a transmissão dos jogos pela televisão, o excessivo número de jogos, a falta de estacionamento para automóveis, os horários e dias incompatíveis com a ida do público aos estádios, o transporte coletivo escasso, entre outros fatores.

O autor destaca também que as receitas de bilheterias dos jogos são reconhecidas pela contabilidade a partir de seus boletins financeiros '*borderôs*', os quais detalham o curso do dinheiro desde o momento que sai do bolso do torcedor até chegar aos cofres dos clubes, da CBF, das Federações e do Governo Federal.

Carone (2010, p.65) cita que :

o borderô pode ser dividido em três blocos, ou seja, receita, despesas e descontos. O bloco da receita deve discriminar cada tipo de ingresso vendido, como arquibancada numerada, cadeira, geral, conforme estrutura de cada estádio, bem como, quantos ingressos foram colocados a disposição do público e seus respectivos preços.

No caso das despesas, destacam-se o recolhimento do INSS sobre o valor da receita bruta, aluguel de campo, arbitragem e seus auxiliares, seguros, quadro móvel, taxa da FAAP (Federação das Associações dos Atletas Profissionais), entre outros.

As deduções correspondem praticamente às retenções dos 11% (onze) por cento do INSS sobre a remuneração do quadro móvel (pessoal envolvido na realização na partida de futebol).

Em sua tese Ishikura (2005) comenta sobre um fato importante ocorrido nos anos 80, onde a FIFA (Federação Internacional de Futebol Associado) liberou para os clubes a possibilidade de estampar marcas de empresas ou produtos nas camisas, como meio de melhorar as receitas dos clubes.

Para ele o patrocínio esportivo é o mecanismo de promoção através do qual os esportes se relacionam com o mercado de consumo de forma a criar publicidade e lucro para os compradores corporativos e participantes.

O autor destaca ainda outra fonte importante de receitas para os clubes de futebol: as cotas de televisão. Para ele essas receitas representam a origem de recursos que mantêm financeiramente dos clubes de fato, pois representa a principal fonte de receita de clubes que participam de competições televisionadas tanto em canal aberto como fechado.

Carone (2010) comenta que as emissoras de televisão que são detentoras do direito de exploração televisiva vendem as cotas de patrocínio publicitário, a serem exploradas durante a programação.

Ele exemplifica com o Campeonato Brasileiro, onde a emissora negocia com o Clube dos 13, uma entidade legalmente reconhecida como representante dos clubes que disputam a Série A do referido campeonato, a qual repassa o dinheiro para os clubes de acordo com a distribuição acordada previamente entre eles.

Descreve ainda que a contabilização de receitas de cotas de televisão deve ser registrada pelo valor bruto, deduzidas as taxas de administração, INSS e direito de arena.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) orienta sobre a contabilização de direito de imagem e outros assemelhados:

10.13.2.4. As receitas com contratos de publicidade, patrocínio, direitos de transmissão e imagem e outros assemelhadas devem ser registradas como receita operacional, em contas específicas, em função da fluência do prazo do contrato. O recebimento antecipado deve ser registrado no passivo circulante e/ou no exigível a logo prazo.

Carone (2010, p.56) esclarece sobre a contabilização de imagem que:

a contabilização do direito de imagem deve ser efetuada em conta específica do ativo, sob a denominação de direito do uso de imagem e outra no passivo denominada utilização de imagem a pagar. O direito registrado como ativo é amortizado em conta específica de resultado, conforme regime de competência, e a redução do passivo ocorre quando do pagamento das referidas obrigações contratuais. A classificação contábil é dada pelo período do contrato, ou seja, segregado entre circulante e não-circulante.

Outro ponto que Ishikura (2005) aborda em relação ao direito de imagem é o recolhimento do INSS. Ele alega que o pagamento do direito de imagem aos atletas seria uma forma disfarçada de pagamento de salários, e, como consequência constituiria na redução da base de cálculo dos encargos trabalhistas.

Nesse sentido, Zainaghi (1998, p.73) afirma que:

qualquer pagamento que um jogador de futebol receba em virtude de exercício de sua profissão, será remuneração, com os reflexos em

todas as demais verbas previstas pela legislação laboral, como por exemplo, o FGTS e o décimo terceiro salário, excetuado caso da parcela denominada Direito de Arena, e, também, em alguns casos onde empresas exploram a imagem do jogador em comerciais de televisão, revistas, outdoor, cujos contratos são elaborados com a intervenção do clube empregador.

Ishikura (2005) comenta que as reportagens jornalísticas e as transmissões radiofônicas e as fotografias são livres e desembaraçadas de qualquer autorização. Já as gravações, transmissoras de televisão e demais meios em que aparecem as imagens para o mundo globalizado, precisam de autorização conforme artigo 42 da Lei nº 9.615 de 1.998 que dispõe sobre o direito de imagem ou de arena.

Continua dizendo que normalmente o direito do clube em explorar a imagem do atleta está vinculado ao período em que o atleta presta serviços de futebol profissional, pois não teria sentido, após a transferência desse atleta à outra agremiação, que o clube continuasse explorando sua imagem.

A Resolução traz no item 10.13.4.1 alguns aspectos relevantes sobre as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas de acordo com a NBC T 3 e devem atender às disposições específicas das Normas Brasileiras de Contabilidade quanto a sua terminologia de contas e grupo, de acordo com a forma de constituição da entidade desportiva. O Balanço Patrimonial deve conter as contas que compreendam a atividade desportiva profissional e a Demonstração de Resultados deve apresentar de forma segregada as receitas, os custos e as despesas diretamente vinculadas com a atividade desportiva profissional das demais.

Sobre quais informações das demonstrações contábeis devem conter em Notas Explicativas, o CFC orienta que de acordo com a NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis e as respectivas interpretações técnicas: especificando os gastos com a formação de atletas, composição dos direitos sobre os atletas profissionais, receitas obtidas e seu correspondente a custo de aquisição com a negociação e a liberação de atletas profissionais, composição do valor das receitas, custos e despesas relevantes por tipos, direitos e obrigações não-passíveis de registro contábil em relação à atividade desportiva profissional; contingências ativas e passivas de natureza tributária, previdenciária, trabalhista, cível e assemelhada; e seguros contratados para os atletas profissionais e demais ativos da entidade.

2. Estudo de Caso

2.1. Metodologia

A metodologia utilizada no estudo de caso foi a pesquisa exploratória, do tipo qualitativa mediante a análise das Demonstrações Contábeis dos quatro principais clubes de futebol paulista referentes ao exercício de 2010, bem como a atualização dos dados da dissertação do Sr. Edison Ryu Ishikura (2005), que fez um quadro com proposta de contabilização para os clubes de futebol, utilizando a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.005/2004, bem como as demais alterações e obrigações da Resolução.

Segundo Martins (2000, p. 45) a pesquisa exploratória:

trata-se de uma abordagem em busca de maiores informações sobre determinado assunto. Possui um planejamento flexível e é indicada quando se tem pouco conhecimento do assunto e tem a finalidade de formular problemas e hipóteses para estudos posteriores.

De acordo com Gil (1987, p.19) o processo de pesquisa é definido como o “procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”.

Para o estudo o método de coleta de dados foi documental, onde foram utilizadas as demonstrações contábeis do ano de 2010, dos quatro clubes paulista de futebol com maior torcida, sendo eles: Sport Club Corinthians Paulista, São Paulo Futebol Clube, Sociedade Esportiva Palmeiras e Santos Futebol Clube, publicadas no Diário Oficial do Estado de São Paulo, assim como em sites oficiais dos clubes.

2.2. Resultados

A seguir um quadro atualizado dos dados da dissertação de Ishikura (2005), onde ele realizou uma análise das demonstrações contábeis dos clubes de futebol, tendo como objetivo verificar a transparência das demonstrações contábeis e suas contabilizações. Através deste estudo foi feita uma proposta de contabilização aos clubes de futebol seguindo as normas da Resolução 1.005/2004

Este quadro tem como objetivo atualizar os dados da dissertação de acordo com as normas e práticas contábeis adotadas para os clubes de futebol conforme a publicação Resolução 1.005/2004, utilizando as demonstrações do ano de 2010.

Quadro1: Quadro Resumo das contabilizações sugeridas por Ishikura (2005) e uma comparação com o ano de 2010 e atualização conforme Resolução nº 1.005/2004.

Item	Práticas Adotadas pelos clubes	Recomendações	Adequação à Resolução nº 1.005/2004
Custo de formação de atletas	A maioria dos clubes contabiliza os gastos com formação de atletas como despesas operacionais. No entanto, não possuem controles individuais por atletas. Alguns clubes contabilizam os custos de formação de atletas no ativo imobilizado, mas não possuem controle individual por atletas.	Registrar os gastos de formação de atletas como despesa. No entanto, é imprescindível o controle individual por atletas das categorias de base, documentando-se os critérios de rateio para os custos indiretos.	Todos os clubes adotaram
Pagamento do clube aos atletas profissionais	Registra os direitos de imagem como se fossem salários. Não evidencia as despesas com direito de arena, uma vez que o pagamento, no caso dos clubes paulistas, é efetuado pelo sindicato dos Atletas Profissionais.	Registrar no momento da celebração do contrato de imagem, o valor como ativo circulante ou realizável a longo prazo, conforme prazo acordado, em contrapartida de conta de passivo exigível. A redução do passivo deve ser realizada pelo pagamento ao atleta, e a redução do ativo em contra partida, de conta de resultado pelo regime de competência. Registrar o pagamento de direito de arena como parte integrante de salários, e manter controles rigorosos, uma vez que este pagamento deve integrar a base de cálculo de férias e de décimo terceiro salário dos atletas.	Todos os clubes adotaram
Negociação de Atletas	O montante pago pelos clubes na aquisição de atletas é registrado com nomenclaturas e contas diferenciadas. As nomenclaturas utilizadas pelos clubes são: passe, direitos federativos e atestados liberatórios. As contas utilizadas estão classificadas em ativo circulante, realizável a longo prazo, investimentos e ativo imobilizado.	Os montantes pagos na aquisição de atletas de futebol profissional devem ser registrados na conta de gastos antecipados com a rubrica de atestados liberatórios como ativo circulante ou realizável a longo prazo, conforme o período contratual acordado entre o atleta e o clube de futebol pois a legislação desportiva brasileira permite que os contratos tenham no mínimo 3 (três) meses e, no máximo, 5 (cinco) anos. Na venda de um determinado atleta, considerar como receita não operacional. Receita oriunda de atletas cedidos temporariamente deve ser considerada como receita operacional, a dos atletas tomados emprestados como custo.	Todos os clubes adotaram
Billheteria	Total, líquido, parcial sem o INSS.	A receita de bilheteria deve ser reconhecida pela sua totalidade e todas as despesas registradas analiticamente conforme relacionadas no borderô a cada jogo.	Somente Palmeiras não adotou
Cotas de Televisão	Alguns clubes reconhecem pela totalidade e outros parcialmente. A amortização das cotas de televisão está sendo reconhecida em bases anuais.	A contabilização de receitas de cotas de televisão deve ser reconhecida pelo valor bruto, e deduzidas as taxas de administração, INSS e direito de arena. Deve haver amortização pelo período de campeonato.	Somente Palmeiras não adotou
Revista Eletrônica Gestão e Negócios - Volume 3 - n° 1 Patrocínio	Contabilização pelo regime de caixa, ou seja, o pelo recebimento.	Contabilizar como ativo em conta redutora de ativo. Se houver recebimento antecipado, deve registrar no passivo e amortizar desse passivo.	Somente Palmeiras não adotou

De acordo com o quadro apresentado e análises efetuadas nas demonstrações contábeis dos clubes, percebe-se que nos itens custo de formação de jogadores e pagamentos do clube de atletas profissionais houve a aderência de 100% (cem por cento) dos clubes paulistas seguindo assim as recomendações da Resolução do CFC.

Nos itens negociação de atletas, bilheteria, cotas de televisão e patrocínio, os clubes Sport Club Corinthians Paulista, São Paulo Futebol Clube, e Santos Futebol Club, reconheceram as receitas de bilheteria, direito de transmissão e de imagem, patrocínio, publicidade e outras assemelhadas nas contas específicas do resultado operacional, obedecendo ao regime de competência. As taxas cobradas pela utilização contínua de direitos concedidos pelo contrato ou por outros serviços prestados durante a vigência do contrato são reconhecidas como receitas quando os serviços são prestados ou os direitos utilizados. Nas demais receitas, os clubes registraram como receita operacional, em contas específicas, e o recebimento foi registrado no passivo circulante e/ou não circulante.

O clube Sociedade Esportiva Palmeiras nesses itens não aderiu à Resolução. Na análise de suas demonstrações as receitas foram reconhecidas integralmente quando da entrada financeira desses recursos em sua conta bancária. O reconhecimento integral dessas receitas ficou em desacordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil por não atender plenamente as premissas necessárias, devendo, portanto, essas receitas serem reconhecidas quando efetivamente realizadas.

No item 10.13.4.1 a Resolução do CFC nº 1.005/2004 determina quanto à estrutura das demonstrações contábeis e elaboração das notas explicativas. Os clubes Sport Club Corinthians Paulista, São Paulo Futebol Clube, e Santos Futebol Club evidenciaram a composição do valor de receitas, custos e despesas relevantes por tipos, quando não evidenciadas na demonstração de resultado, as contingências ativas e passivas de natureza tributária, previdenciária, trabalhista, cíveis e assemelhadas.

As notas explicativas do clube Sociedade Esportiva Palmeiras não estão sendo adequadamente divulgadas, principalmente quanto às informações qualitativas e quantitativas, assim como as demonstrações contábeis não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira do clube.

Considerações Finais

No presente trabalho foi apresentada uma contextualização da legislação aplicada às entidades desportivas brasileiras e foi realizado um estudo sobre a aderência dos clubes de futebol paulista às práticas contábeis geralmente aceitas no Brasil. Para isso foram analisadas as demonstrações contábeis dos quatro clubes paulista de futebol no ano de 2010, assim como a atualização dos dados da dissertação de Edison Ryu Ishikura (2005) que faz uma proposta de contabilização para os clubes de futebol de acordo com a análise da NBC 10.13 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que publicou a Resolução nº 1.005 de 2004, específica para entidades desportivas, que teve como objetivo harmonizar as demonstrações financeiras nos clubes de futebol.

Em sua dissertação Ishikura faz uma revisão da estrutura conceitual básica da contabilidade e um breve histórico sobre a legislação desportiva. Ele verificou que os clubes de futebol não tinham uma padronização das práticas, das nomenclaturas e classificações adotadas, principalmente devido à ausência de uma norma contábil específica para a atividade do futebol.

Nesse sentido ele fez uma proposição de contabilização de eventos econômicos e financeiros relacionados aos clubes de futebol profissional a fim de proporcionar uma orientação a eles, evidenciando a necessidade da adoção da Resolução nº 1.005 de 2004 do CFC, para que as demonstrações contábeis dos clubes de futebol se tornem assim mais transparentes, uniformes e comparativas.

Conforme resultado da análise das demonstrações, os clubes Sport Club Corinthians Paulista, São Paulo Futebol Clube, e Santos Futebol Club, aderiram 100% (cem por cento) às Práticas Contábeis geralmente aceitas no Brasil.

O clube Sociedade Esportiva Palmeiras não contabilizou suas receitas de bilheteria, cotas de televisão e patrocínios, não atendendo assim os procedimentos específicos da Resolução do CFC para entidades desportivas contábeis.

Um ponto a ser considerado foi em relação à divulgação da nota explicativa nº 17 do clube Sociedade Esportiva Palmeiras em que o clube declara em 19 de janeiro de 2011, que serão realizados ajustes contábeis necessários no balanço patrimonial e demonstrações contábeis contendo o reflexo de todos os ajustes identificados.

Pôde-se observar também ao longo da pesquisa que desde o ano da publicação da obrigatoriedade da Resolução em 2005, os clubes analisados vinham se adequando em alguns

aspectos dela. Porém apenas a partir de 2008 com a alteração da Lei das S/A que dispunha sobre a normatização internacional é que os clubes aderiram de forma mais adequada a Resolução nº 1.005 de 2004, publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Infelizmente não foi possível inserir neste estudo as Demonstrações dos quatro clubes de futebol por causa de seu grande volume, sendo assim, todas as análises foram realizadas após a leitura atenta e minuciosa de todas as informações, ficando este trabalho restrito às minhas considerações.

Referências Bibliográficas

BRASIL, **Constituição da república federativa do Brasil de 1988** – República Federativa do Brasil: Poder Executivo. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/.../Constituicao_Compilado.htm>. Acesso em 03 de novembro de 2001.

_____. **Lei 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 07 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <www.legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.../lei%2011.638-2007?>. Acesso em 03 de novembro de 2011.

_____. **Lei nº 10.671, de 15 de março de 2003**. Dispõe sobre o Estatuto de Defesa do Torcedor e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.671.htm>. Acesso em: 10 de novembro de 2011.

_____. **Lei nº. 9.615, de 24 de março de 1998**. Institui normas gerais sobre desporto e dá outras providências. Diário Oficial – República Federativa do Brasil: Poder Executivo. Brasília, DF, 1998.

_____. **Lei nº. 8.672, de 6 de julho de 1993**. Institui normas gerais sobre os desportos e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: 19 de junho de 2011

_____. **Lei nº. 6.354, de 02 de setembro de 1976**. Dispõe sobre as relações de trabalho do atleta profissional de futebol e dá outras providências. Disponível em: <www.direitodesportivo.com.br/Legislacao/relacao_traba.htm>. Acesso em: 23 de outubro de 2011.

_____. **Decreto-Lei nº 7.674, de 25 de Junho de 1945**. Dispõe sobre a administração das entidades desportivas, especialmente sob o ponto de vista financeiro, e estabelece medidas de proteção financeira aos desportos. Disponível em: <www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=26458>. Acesso em: 03 de novembro de 2011.

_____. **Decreto - Lei nº.3199, de 14 de abril de 1941**. Estabelece as bases de organização dos desportos em todo o país. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/>>. Acesso em: 19 de junho de 2011.

_____. **Decreto nº 80.228, de 25 de agosto de 1.977.** Regulamenta a Lei nº 6.251, de 8 de outubro de 1975, que institui normas gerais sobre desportos e da outras providências. Disponível

em: <[http://www.esporte.gov.br/cedime/legislacao/leisFederais/1977_NormasJuridicas\(TextoIntegral\)_DEC_080228_25_08_1977.jsp](http://www.esporte.gov.br/cedime/legislacao/leisFederais/1977_NormasJuridicas(TextoIntegral)_DEC_080228_25_08_1977.jsp)>. Acesso em: 03 de novembro de 2011.

_____. **Decreto nº 53.820, de 24 de Março de 1964.** Dispõe sobre a profissão de atleta de futebol, disciplina sua participação nas partidas e dá outras providências. Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-53820-24-marco-1964-393794-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em 03 de novembro de 2011.

_____. **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 norma 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: <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: 28 de junho de 2011.

CAPINUSSÚ, José Mauricio; Jorge REIS. **Futebol técnica, tática e administração.** Rio de Janeiro: shade, 2005, p.21-23

CARONE, João Ulisses Riccio. **Aspectos contábeis nos clubes de futebol.** 2010, 123 p. Dissertação em Ciências Contábeis e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.005, de 17 de setembro de 2004.** Aprova a NBC T 10.13 – **Dos aspectos contábeis específicos em entidades desportivas profissionais.**

CORINTHIANS. Disponível em:

<<http://www.corinthians.com.br/portal/clube/default.asp?categoria=Transpar%EAncia>> Acesso em: 08 de agosto de 2011.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projeto de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 1987, p.26.

ISHIKURA, Edison Ryu. **Contabilidade de clubes brasileiros de futebol profissional: alguns aspectos relevantes.** 2005. 197p. Tese (Doutorado) em Ciências Contábeis, FEA – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, São Paulo, 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; José Carlos MARION. **Teoria da contabilidade.** 3º ed. São Paulo: Atlas, 2002.p.197.

_____. **Teoria da contabilidade.** 9º ed. São Paulo: Atlas, 2009.p.111 - 114.

_____. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades.** 7ºed. São Paulo: Atlas, 2007, p.359.

MELO FILHO, Álvaro. **O desporto na ordem jurídico-constitucional brasileira**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 25, p.30 e 31.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. São Paulo: Atlas, 2000, p.31.

PALMEIRAS. Disponível em:

<<http://www.palmeiras.com.br/noticias/2011/04/29/23h44-id4778-palmeiras+divulga+balanco+de+2010.shtml>> Acesso em: 10 de outubro de 2011.

SÁ, Nívea Vasconcelos de Almeida (org.); MAEDA, Ernesto Kenshi Carvalho (rev.); FARIA, Moacir Alves de (ver. e ampliação, 2009). **Diretrizes para elaboração de trabalhos acadêmicos**. Faculdade de Administração e Ciências Contábeis de São Roque, São Roque, 2009.

SANTOS FUTEBOL CLUBE. Disponível em:

<<http://www.santosfc.com.br/clube/default.asp?c=O%20Clube&st=Balan%E7o%20patrimonial>> Acesso em: 30 de outubro de 2011.

SÃO PAULO FUTEBOL CLUBE. Disponível em:

<<http://www.saopaulofc.net/media/24139/spfc2010.pdf>> Acesso em: 10 de novembro de 2011.

ZAINAGHI, Domingues Sávio. **Os atletas profissionais de futebol no direito do trabalho**. São Paulo: Ltr, 1998, p.117.