



**Contabilidade e Agremiações Esportivas de Futebol Profissional: Uma Análise da
Publicação Científica Contábil em Periódicos QUALIS no Período de 2004 a 2013**

Claudecir Paton

Universidade Estadual de Londrina (UEL)

paton@srecomtel.com.br

Claudia May Yamaki

Universidade Estadual de Londrina (UEL)

claudiayamaki@gmail.com

Fernanda Bueno Grizos de Carvalho

Universidade Estadual de Londrina (UEL)

ferzinha_bueno@hotmail.com

Flávio Seiti Ogawa

Universidade Estadual de Londrina (UEL)

flavio.ogawa@gmail.com

Resumo

Este artigo tem por objetivo analisar o perfil das publicações na área de agremiações esportivas de futebol profissional junto aos periódicos científicos nacionais de Ciências Contábeis referenciados pelo QUALIS-CAPES, no período de 2004 a 2013. Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva quanto aos objetivos e bibliográfica quanto aos procedimentos, analisando um total de 16 artigos. Os principais resultados da análise de dados foram os seguintes: a) o tema mais abordado entre as publicações foi a contabilização e a evidencição de alguns elementos específicos como o ativo intangível, os direitos federativos e os custos de formação dos atletas; b) a maioria dos artigos foi escrita por dois ou três autores; c) o autor com maior número de publicações sobre o assunto foi o Marke Geisy da Silva Dantas; d) a Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN) teve maior representatividade entre os artigos publicados; e) em relação à metodologia, a pesquisa exploratória foi a mais utilizada. No que tange a estratégia de pesquisa, as do tipo documental foram maioria entre os artigos pesquisados e, quanto à abordagem do problema, houve predominância nas pesquisas quantitativas. A pesquisa documental foi a mais adotada; f) no que se refere ao tipo de bibliografia, a grande maioria dos autores optou por "Outros tipos", nomenclatura designada para descrever fontes que não se encaixaram entre os outros quesitos, como leis, resoluções, boletins.

Palavras-chave: CONTABILIDADE, PERIÓDICOS CIENTÍFICOS, BIBLIOMETRIA, FUTEBOL, CLUBES.



INTRODUÇÃO

É sabido que o futebol possui grande relevância nacional, sendo costumeiramente citado como elemento cultural do povo brasileiro. Não é à toa que, apesar de ser um esporte bretão, o Brasil é considerado 'o país do futebol', conforme o senso comum.

Além de sua importância como atividade de entretenimento, atualmente, de acordo com Silva, Teixeira e Niyama (2009), devido à movimentação de elevados volumes financeiros, o futebol também tem revelado um grande potencial econômico. Assim, segundo Gonçalves, Magalhães Filho e Alcântara (2003), os elementos que compõem a estrutura deste esporte acabam se submetendo à lógica do mercado, ou seja, os jogadores, os torcedores, o jogo em si e o futebol passam a ser vistos como mercadorias, consumidores, ativo financeiro e um grande negócio, respectivamente.

Consoante Melo Filho (2002), com a mercantilização do futebol, a tradicional fonte de recursos dos clubes que era a venda de ingressos tem sido superada por outras receitas oriundas de diversas operações tais quais: patrocínio, venda do direito do uso de imagem, venda de transmissão de jogos para diversas mídias, transferências de jogadores, entre outros.

Porém, ainda segundo Melo Filho (2002), como a gestão dos clubes ainda é realizada de forma amadora no país, o resultado tem sido uma elevação do grau de corrupção, criando-se um cenário contrastante. Se por um lado há emissoras de televisão, empresas de marketing, empresários e agentes de jogadores, dirigentes e jogadores recebendo quantias exorbitantes, por outro, os clubes encontram-se em crise, chegando à insolvência em muitos casos. Além disso, Giovanetti et. al (2006) destacam o alto grau de endividamento dos clubes e sua incapacidade em manter seus principais jogadores no país frente à cobiça das equipes estrangeiras, evidenciando o fracasso do futebol pentacampeão em termos de gestão.

Dentre os meios disponíveis para torcedores e outros interessados acompanharem a realidade dos clubes, encontram-se as demonstrações contábeis obrigatoriamente divulgadas pelos clubes, além de outras demonstrações (financeiras, sociais, econômicas) voluntariamente apresentadas conforme a política de transparência das equipes. Neste contexto, segundo Silva, Teixeira e Niyama (2009), foi publicada a Lei 8.672/1993, revogada pela Lei 9.615/1998 (Lei Pelé), esta, por sua vez, alterada pelas Leis 9.981/2000, 10.672/2003, 12.395/2011, regulamentando-se a publicação de demonstrações contábeis por clubes brasileiros de futebol. Ademais, foi expedida a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 10.13, aprovada pela Resolução 1.005/2004 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a qual foi revogada recentemente pela resolução 1.429/2013 do CFC que aprovou a Interpretação Técnica Geral 2003, tratando-se dos procedimentos contábeis e das regras de divulgação a serem observados pelos clubes.

Silva, Teixeira e Niyama (2009) alegam ainda que os debates na imprensa esportiva acerca da viabilidade financeira, da falta de controle de recursos e dos problemas de governança corporativa de alguns clubes indicam a relevância da contabilidade de tais entidades. Carone (2010) reitera, afirmando que a padronização da prática contábil possibilita que haja uma maior transparência na gestão das equipes, o que pode beneficiar a captação de recursos pelos clubes.

O problema, é que:



[...] nunca houve muita preocupação com aspectos técnico-administrativos fora de campo. Tampouco parece ter havido muito empreendimento acadêmico que tentasse explicar em bases científicas os fenômenos econômicos por trás do futebol. [...] Esta escassez de pesquisa econômica a respeito do futebol brasileiro acaba por mostrar-se injustificável, pois, além da importância cultural, social e econômica deste esporte, a massa de dados disponível faria deste campo um laboratório ideal para avaliação de várias predições teóricas. (GIOVANETTI et. al, 2006, p. 390)

Por tudo o que foi exposto até o presente momento, surge, então, a seguinte problemática: qual o perfil das publicações sobre as agremiações esportivas de futebol profissional, em periódicos científicos nacionais da área contábil, no período de 2004 a 2013?

Assim, o objetivo deste trabalho é analisar as características dos artigos publicados envolvendo a temática referida junto aos periódicos científicos nacionais de Ciências Contábeis referenciados pelo QUALIS-CAPES, no período de 2004 a 2013.

2 REVISÃO TEÓRICA

2.1 Futebol

O futebol esporte enraizado na cultura brasileira nasceu na Inglaterra e chegou ao Brasil no final do século XIX, conforme Andrade (2009), quando Charles Miller trouxe o primeiro par de bolas e o livro de regras do jogo. A princípio, era um esporte elitizado, porém, logo adotou uma forma mais popular. Segundo Santos e Greuel (2010), anos após sua chegada ao Brasil, o futebol já era uma distração social, para o cultivo do ócio e do tempo livre. Ele ganhou notoriedade no mundo inteiro, principalmente no Brasil, pois é um esporte relativamente barato: com uma bola e duas traves é possível iniciar um jogo entre amigos.

Ferraz (2011) complementa que é evidente o fato do futebol ter deixado de ser apenas um esporte lúdico e dominado pela paixão para movimentar também grandes montantes financeiros. Assim, instituiu-se o futebol profissional que evoluiu de uma simples forma de lazer para um negócio com potencial lucrativo. Ele difere do amador por sua grande preocupação com a manutenção e o desempenho dos times, além do envolvimento de vários agentes e instituições ligados direta e indiretamente ao espetáculo futebolístico, representados pelos clubes, jogadores e técnicos, assim como os consumidores de bens ou serviços que participam como espectadores.

Silva, Ribeiro e Silva (2012) afirmam que a receita bruta dos maiores times brasileiros, em 2010, atingiu um montante de R\$1,63 bilhões, apresentando um crescimento de 11,5% em relação ao ano de 2009. Entretanto, quando analisados os saldos consolidados nas demonstrações de resultado, os clubes apresentam um déficit de R\$227,6 milhões em 2010 e R\$242,1 milhões em 2009, mostrando que a receita obtida foi insuficiente para cobrir todos os custos e despesas do exercício.

Entre os montantes que compõem a receita dos clubes há ainda o intangível. Em clubes de futebol, ele é composto, conforme Bastos, Pereira e Tostes (2007), pelas habilidades técnico-intelectuais dos jogadores que assumem um vínculo contratual de trabalho. O intangível atualmente representa uma parcela da receita dos clubes, mas:

[...] sua principal fonte de renda era proveniente da venda dos ingressos para as partidas, Porém atualmente, há outras fontes de recursos, tendo em vista que se adquire receitas também através da venda do direito de transmissão das partidas, dos patrocinadores que querem expor suas marcas, e também querem utilizar a imagem do time e dos jogadores



CONGRESSO UFSC de Controladoria e Finanças & Iniciação Científica em Contabilidade



para vender seus produtos, mas a principal fonte de receitas ainda é aquela proveniente das negociações de jogadores. (ALVEZ, 2010, p. 8)

Segundo Freitas (2013), no Brasil, ao contrário de alguns países europeus, os clubes são constituídos como entidades sem fins lucrativos e sua gestão é de responsabilidade dos sócios eleitos para os cargos diretivos. Deste modo, o Brasil não está acompanhando as tendências internacionais de transformação dos clubes em sociedades empresárias, prejudicando a adoção de uma gestão profissional.

As entidades esportivas brasileiras compõem o terceiro setor, portanto não distribuem lucros, mas é aconselhável que sejam administradas como empresas, visto que o alcance do superávit é essencial para a manutenção e modernização do setor. O superávit obrigatoriamente deve ser reinvestido em favor da entidade que o gerou. Coan e Megier (2010) esclarecem que as entidades sem fins lucrativos precisam ser transparentes e demonstrar de forma clara as origens e aplicação de seus recursos. Dessa forma, a contabilidade e suas demonstrações contábeis são ferramentas que proporcionam transparência, além de auxiliar na tomada de decisões.

Tendo em vista os grandes desafios que os administradores dos clubes enfrentam, Santos e Greuel (2010) mencionam que a contabilidade é uma ferramenta que se destaca quanto ao auxílio aos gestores nas tomadas de decisões relacionadas de forma geral ao patrimônio, pois ela fornece informações de qualidade à administração.

2.2 Contabilidade, Futebol e Legislação

Em consequência da má gestão dos clubes desportivos, a legislação, na tentativa de suprir os problemas financeiros e econômicos desse setor, se atualizou para normatizar os desportos no país. Silva e Carvalho (2009) afirmam que a primeira lei a se pronunciar sobre a administração esportiva foi a de nº 6.354/76, que garantia aos clubes formadores de atletas o usufruto sobre o talento do jogador. Sendo um bem, o jogador poderia ser utilizado para sanar as dívidas da instituição que o treinou.

A Lei Zico, nº 8.672/93, separou o amador do profissional e tentou transformar os clubes em empresas, mas acabou eliminando as vantagens fiscais que os clubes possuíam. Ela foi revogada pela Lei nº 9.615/98, conhecida como a Lei Pelé, cuja maior mudança foi a questão do passe, segundo Dantas e Boente (2012). A lei foi alvo de críticas por diminuir consideravelmente a receita dos clubes, que era composta por essa venda dos direitos dos clubes sobre os atletas. Há a ressalva de Silva e Carvalho (2009) de que não houve a completa extinção do passe, mas o limite de idade de 23 anos para firmar contratos com os jogadores, momento em que eles adquiriam direitos sobre seu próprio passe. A Lei Pelé passou também a obrigar os clubes a se transformarem em empresas, outro ponto corrosivo na gestão para os dirigentes dos clubes.

Rezende, Facure e Dalmácio (2009) alegam que essa obrigatoriedade se tornou opcional pela Lei 10.672/03, mantendo os clubes como entidades sem fins lucrativos e sua imunidade tributária sobre a renda e patrimônio. Dantas e Boente (2012) destacam como outro marco a responsabilidade solidária dos dirigentes em caso de má administração do clube. A referida lei, também conhecida como Lei de Moralização do Futebol, inseriu a obrigatoriedade de publicar as demonstrações contábeis, auditadas por auditores independentes. A publicação obrigatória das demonstrações proporciona uma maior transparência da gestão dos clubes, especialmente ao público externo, composto, por exemplo, por torcedores e investidores. A relação torcedor e



futebol se alterou também com a Lei nº 10.671/03, nomeada Estatuto do Torcedor. Ainda segundo Dantas e Boente (2012), a normativa estabelece que o torcedor é um consumidor e trouxe alterações em seus direitos, equiparando o futebol como um serviço/produto como qualquer outro.

O Conselho Federal de Contabilidade publicou, então, a Resolução 1.005/2004, a qual aprovou a NBC T 10.13, norma específica para entidades desportivas, constituindo-se um importante passo para uma maior clareza e padronização das informações divulgadas pelas agremiações profissionais (REZENDE; CUSTÓDIO, 2012). Segundo Bastos, Pereira e Tostes (2007), a referida norma, em alguns pontos, convergia com os padrões internacionais contábeis adotados por clubes de futebol europeus, como o Benfica e o Porto (Portugal), o Manchester United (Inglaterra) e o Barcelona (Espanha), entre outros. Assim, as antigas demonstrações financeiras que pecavam pela falta de uniformidade devido à inexistência de normas específicas para sua elaboração passaram a ser comparáveis.

A norma foi substituída pela Interpretação Técnica Geral 2003, aprovada em janeiro de 2013, ainda instaurando critérios específicos de avaliação, registros contábeis e estruturação tanto a entidades desportivas profissionais, como as não profissionais. Entre as particularidades da ITG 2003 está o registro no ativo intangível os gastos diretamente relacionados com a formação de atletas e direitos de imagem. Os custos não relacionados à formação devem ser lançados como despesa. Após a assinatura de contrato profissional do atleta, esses custos devem ser reclassificados em outra conta no ativo intangível, chamada de atleta formado, devendo ser amortizada pelo prazo contratual firmado. Valores pagos antecipadamente ao atleta são registrados no ativo, apropriados de acordo com a competência. A normativa aconselha que o registro dos gastos com a formação de cada atleta deve estar dividido, no mínimo, entre tipo (alojamento, alimentação, transporte, educação, vestuário, comissão técnica, etc.) e categoria (infantil, juvenil, júnior).

O valor líquido contábil no custo de formação de cada atleta deve ser avaliado como possivelmente recuperável. Em caso de constatação de sua irrecuperabilidade, o valor deve ser baixado no resultado, lançamento já sugerido pela NBC T 10.13. A normativa sugere que a cláusula indenizatória recebida ou a receber devem ser registradas como receita do período, obedecendo ao princípio da competência, assim como as receitas de bilheteria, direitos de transmissão e publicidade. Quando a arrecadação de bilheteria, direitos de transmissão e publicidade forem recebidos antecipadamente, é recomendável alocá-los no passivo circulante ou não circulante, de acordo com o prazo de realização da receita.

A ITG 2003 enuncia que a cessão temporária dos direitos profissionais do atleta devem ter as receitas registradas no resultado pela entidade cedente e os gastos pela entidade responsável pelo desembolso, enquanto durar o contrato de cessão. Em caso de cessão definitiva, as receitas também são registradas em contas no resultado e os custos não amortizados no ativo serão transferidos para o resultado da entidade.

Por fim, em relação às demonstrações contábeis, a interpretação técnica prevê as mesmas obrigatórias às sociedades empresárias: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração do Resultado Abrangente, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Notas Explicativas. Para as Notas Explicativas, são requisitadas informações relacionadas aos gastos com a formação de atletas, composição dos direitos sobre os atletas, receitas obtidas por atleta, total de atletas vinculados à entidade na data



base das demonstrações contábeis, direitos e obrigações com entidades estrangeiras, direitos e obrigações contratuais não passíveis de registro contábil em relação à atividade desportiva, contingências ativas e passivas e seguros contratados para atletas e demais ativos da entidade.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Quanto aos objetivos, este trabalho caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, uma vez que analisa o perfil da publicação científica em periódicos nacionais da área contábil acerca das agremiações esportivas de futebol profissional. Conforme Gil (2010), nesta categoria estão inclusos os estudos que têm como objetivo principal a descrição das características de determinada população.

Em relação aos procedimentos, a pesquisa é estritamente bibliográfica. De acordo com Martins (2007), trata-se de um estudo que visa conhecer as contribuições científicas sobre determinado assunto. Marconi e Lakatos (2009) complementam que a pesquisa bibliográfica não é mera repetição do que foi mencionado sobre determinado tema, mas uma nova perspectiva, induzindo a conclusões inovadoras.

Quanto à abordagem do problema, trata-se de um estudo de natureza qualitativa que visa descrever uma realidade em um determinado intervalo temporal, através da realização de um levantamento bibliográfico com auxílio de medidas básicas de estatística descritiva. Já a técnica metodológica utilizada por este trabalho consiste na bibliometria, definida por Guedes e Borschiver (2005) como uma ferramenta estatística que permite mapear, gerar indicadores de tratamento e administrar a informação e o conhecimento.

A coleta de dados desenvolveu-se com base em periódicos eletrônicos nacionais classificados como QUALIS A2 até B5, cujos títulos possuem as palavras contabilidade, contábil/contábeis e custos. A base para a seleção de artigos foram os arquivos dos periódicos disponíveis na Internet durante o período coletado, publicados entre 2004 e 2013. O ano inicial foi escolhido tendo em vista a vigência da Lei 10.672/2003, que instituiu a obrigação dos clubes em publicarem suas demonstrações contábeis. A lista de periódicos pesquisados encontra-se elencada no Quadro 1:

Quadro 1 - Lista dos periódicos analisados e estrato QUALIS

Título do periódico	QUALIS
Revista Contabilidade e Finanças	A2
Contabilidade Vista & Revista	B1
Revista Contemporânea de Contabilidade	B1
Revista de Contabilidade e Organizações	B1
Revista Universo Contábil	B1
BASE - Revista de Contabilidade e Administração da UNISINOS	B1
Contabilidade, Gestão e Governança	B2
RACE - Revista de Administração, Contabilidade e Economia	B2
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC)	B2
Sociedade, Contabilidade e Gestão	B2



CONGRESSO UFSC de Controladoria e Finanças & Iniciação Científica em Contabilidade



Enfoque: Reflexão Contábil	B2
Revista Ambiente Contábil	B2
Registro Contábil – RECONT	B3
Revista de Informação Contábil	B3
RACEF - Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE	B3
RC&C - Revista de Contabilidade e Controladoria	B3
Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (RCMCCUERJ)	B3
Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade	B3
Tecnologias de Administração e Contabilidade	B3
Pensar Contábil	B3
Revista de Contabilidade da UFBA	B4
Revista Catarinense da Ciência Contábil	B4
Revista de Estudos Contábeis	B4
ABCustos	B4
Revista de Administração e Contabilidade da FAT	B5
Revista Razão Contábil & Finanças	B5
Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul	B5

Fonte: Autores.

Utilizando-se a ferramenta de busca dos periódicos eletrônicos, as seguintes palavras-chave foram empregadas: futebol, esportiva, jogador, atleta, clube. Alguns periódicos não possuem tal ferramenta de pesquisa, neste caso foram analisados os arquivos disponibilizados, um a um, para verificar a presença de uma das palavras-chave no título ou resumo. A amostra inicial de artigos foi analisada no intuito de afirmar se realmente pertenciam ao recorte deste trabalho e, após uma leitura minuciosa, os artigos remanescentes foram catalogados em uma planilha do Microsoft Excel®, discriminando-se o título, o ano de publicação, os autores e suas respectivas instituições de origem, a metodologia e o periódico. Pelo recorte do presente artigo, entende-se que as publicações devem tratar da temática escolhida (agremiações esportivas de futebol nacional), independente se a discussão engloba a contabilização, evidenciação de demonstrações contábeis ou ainda outras abordagens contábeis.

Visando a análise dos dados catalogados, foram elaborados tabelas e quadros conforme critérios adotados no trabalho de Reis e Tarifa (2013), com algumas adaptações. Foram feitas análises dos seguintes tópicos: proporção de artigos sobre clubes de futebol em relação ao total de artigos por periódico e ao total do período; número de artigos pertinentes ao tema da pesquisa em relação aos estratos QUALIS; totais de artigos por ano; temas abordados pelos artigos selecionados; número de autores por artigo; autores mais prolíficos; instituição de origem dos autores; classificação metodológica dos artigos analisados e referências bibliográficas utilizadas pelos artigos da amostra.



4 ANÁLISE DOS DADOS

Com a proposta de verificar o perfil dos artigos publicados em periódicos da área contábil sobre as agremiações esportivas de futebol profissional, foram analisados um total de 3323 artigos publicados entre 2004 e 2013, dos quais somente 32 englobavam as palavras-chave relacionadas na metodologia e, desses, apenas 16 puderam ser inseridos no recorte deste trabalho.

A primeira análise refere-se à proporção de artigos sobre clubes de futebol em relação ao total de artigos por periódico e ao total do período, conforme a Tabela 1:

Tabela 1 - Proporção de artigos sobre clubes de futebol em relação ao total de artigos por periódico e ao total do período

Título do periódico	Total de artigos no periódico	Nº de artigos pertinentes ao tema	%
Contabilidade Vista & Revista	204	1	0,49%
Contabilidade, Gestão e Governança	172	1	0,58%
Pensar Contábil	199	3	1,51%
RACEF	32	1	3,13%
Revista Ambiente Contábil	84	3	3,57%
Revista Catarinense da Ciência Contábil	156	1	0,64%
RCMCCUERJ	159	1	0,63%
Revista de Contabilidade e Organizações	130	2	1,54%
REPEC	130	2	1,54%
Revista Universo Contábil	281	1	0,36%
TOTAL	3323	16	0,48%

Fonte: Autores.

Depreende-se que a proporção do total de artigos que discutem o tema futebol é de menos de 1% em relação ao total de artigos publicados em periódicos no período pesquisado. Em números absolutos, os periódicos Revista Ambiente Contábil e Pensar Contábil destacam-se com três publicações cada, sendo que proporcionalmente o resultado do primeiro é maior. Em seguida, a Revista de Contabilidade e Organizações e a Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade apresentaram, em números absolutos, dois artigos cada e, proporcionalmente, o mesmo valor de 1,54%. Com apenas um artigo publicado, tem-se os seguintes periódicos: Contabilidade Vista & Revista; Contabilidade, Gestão e Governança; Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE; Revista Catarinense da Ciência Contábil; RCMCCUERJ e Revista Universo Contábil. O restante dos periódicos listados na metodologia não apresentaram nenhuma publicação relacionada às agremiações esportivas de futebol.

Na Tabela 2, tem-se uma análise do quantitativo de artigos pertinentes ao tema desta pesquisa em relação aos estratos QUALIS.

Tabela 2 - Número de artigos pertinentes ao tema da pesquisa em relação aos estratos QUALIS

QUALIS	Nº de Artigos pertinentes ao tema da pesquisa	%
A2	0	0,00%



B1	4	25,00%
B2	6	37,50%
B3	5	31,25%
B4	1	6,25%
B5	0	0,00%
Total	16	100,00%

Fonte: Autores.

Dentre os periódicos selecionados e citados no tópico anterior, os do estrato B2 foram os responsáveis pela publicação da maioria dos artigos encontrados (37,50%) que abordam a contabilidade dos clubes de futebol, seguido dos estratos B3 (31,25%), B1 (25%), e B4 (6,25%). Os periódicos classificados como A2 e B5 não apresentaram nenhuma publicação.

A análise segue, na Tabela 3, demonstrando-se o número de artigos publicados por ano, buscando verificar a progressão de artigos publicados com o decorrer dos anos:

Tabela 3 - Total de artigos por ano

Ano	Nº de artigos por ano	%
2004	1	6,25%
2005	0	0,00%
2006	1	6,25%
2007	1	6,25%
2008	0	0,00%
2009	2	12,50%
2010	3	18,75%
2011	3	18,75%
2012	4	25,00%
2013	1	6,25%
TOTAL	16	100,00%

Fonte: Autores.

Como foi exposto no tópico anterior, o ano de 2004 foi escolhido como marco inicial para este trabalho tendo em vista a vigência da Lei 10.672/2003, que instituiu a obrigação dos clubes em publicarem suas demonstrações contábeis. Assim, esperava-se que a edição da referida norma tivesse impactado significativamente a publicação de artigos relacionados à contabilidade das agremiações esportivas de futebol. Porém, como se pode perceber, tal ideia não se confirmou. O ápice da quantidade de publicações, quatro artigos, foi atingido somente em 2012. Nos anos de 2005 e 2008 os periódicos selecionados não publicaram nenhum artigo referente ao tema desta pesquisa. É intrigante este hiato, principalmente em 2005, uma vez que nesse ano entrou em vigor a Resolução 1.005/2004 do CFC instituindo normas específicas para as entidades desportivas, proporcionando uma maior clareza e padronização das informações divulgadas pelas agremiações profissionais.

A seguir, na Tabela 4, faz-se uma análise em relação aos temas abordados pelos artigos selecionados.



Tabela 4 - Temas abordados pelos artigos selecionados

Tema	Nº de Artigos	%
Desempenho/eficiência financeiro(a)	3	18,75%
Evidenciação de demonstrações contábeis	4	25,00%
Ativo intangível/ direitos federativos/ custos de formação	7	43,75%
Mercado de ações (clubes estrangeiros)	2	12,50%
Total	16	100,00%

Fonte: Autores.

O tema mais recorrente dos artigos selecionados (43,75%) é a contabilização e a evidenciação de alguns elementos específicos como o ativo intangível, os direitos federativos e os custos de formação dos atletas. É compreensível a importância dada a este assunto devido ao alto valor monetário envolvido e à diversidade de tratamento realizado pelos clubes. O segundo tema mais abordado (25%) é a evidenciação das demonstrações contábeis de maneira geral, não se tratando de determinadas contas específicas. Em seguida tem-se o tema desempenho/eficiência financeiro(a) (18,75%), analisando-se os gastos realizados pelos clubes em contraposição com suas receitas e seus respectivos desempenhos esportivos. Por último (12,50%), aparecem dois estudos que tratam de clubes europeus no âmbito do mercado de ações.

Verificando-se a quantidade de autores por artigo, obteve-se a seguinte distribuição:

Tabela 5 - Número de autores por artigo

Nº de autores	Nº de artigos	%
Um	1	6,25%
Dois	6	37,50%
Três	7	43,75%
Quatro	1	6,25%
Cinco	1	6,25%
Total	16	100,00%

Fonte: Autores.

A maioria dos artigos, 81,25% do total da amostra, foi elaborada por dois ou três autores. Por outro lado, 18,75% dos artigos foram produzidos por um, quatro ou cinco autores, ou um artigo para cada número de autores, respectivamente.

Dentre todos os 31 autores, distribuídos nos 16 artigos, foram analisados aqueles que publicaram mais de um artigo, sendo os resultados demonstrados no Quadro 2:

Quadro 2 - Autores mais prolíficos

Nome do autor	Quantidade de artigos
Marke Geisy da Silva Dantas	5
Diego Rodrigues Boente	4
Juliana Araújo Silva	2
Amaury José Rezende	2



Graça Maria do Carmo Azevedo	2
Luís Lima Santos	2
Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz	2

Fonte: Autores.

Destaca-se o nome de Marke Geisy da Silva Dantas como o autor mais prolífico, com um total de 5 artigos. Além disso, os trabalhos de Diego Rodrigues Boente e Juliana Araújo Silva foram todos realizados em coautoria com o referido autor. Os autores Graça Maria do Carmo Azevedo, Luís Lima Santos e Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz, à época da realização dos artigos encontravam-se vinculados a instituições de ensino superior de Portugal. A maioria absoluta dos autores realizou a publicação de apenas um artigo sobre a contabilidade das agremiações esportivas de futebol nos periódicos pesquisados, do ano de 2004 a 2013.

Posteriormente à análise por autores, tem-se uma classificação referente às suas respectivas instituições de origem. Foram citados, nos artigos selecionados, oito instituições de ensino superior nacionais e duas instituições de ensino superior estrangeiras. Das instituições de ensino nacionais, quatro instituições constaram como sendo origem de apenas um artigo. As instituições que figuraram em mais de um artigo encontram-se no Quadro 3:

Quadro 3 - Instituição de origem dos autores

Instituição (Sigla)	Nº de artigos
Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN)	5
Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)	3
Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro (UA)	2
Instituto Politécnico de Leiria (IPL)	2
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto (FEA-RP / USP)	2
Universidade Federal do Ceará (UFC)	2

Fonte: Autores.

A priori, destaca-se a Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), mencionada como instituição de origem pelos autores de cinco artigos. Vale ressaltar que o autor com maior número de publicações, Marke Geisy Dantas, apresentou-se vinculado à UFRN em todos os seus artigos. Em seguida aparece a Universidade Estadual do Rio de Janeiro citada em três artigos. Por fim, figuram em duas publicações cada uma, as seguintes instituições: Universidade de São Paulo, Universidade Federal do Ceará, Universidade de Aveiro e Instituto Politécnico de Leiria, sendo estas duas últimas de Portugal.

Em relação à metodologia utilizada, os artigos da amostra foram classificados conforme os seguintes critérios apresentados na Tabela 6, baseando-se em autores como Gil (2010) e Martins e Theóphilo (2009):



Tabela 6 - Classificação metodológica dos artigos analisados

Critério	Classificação	Nº de artigos	Total	%	Total (%)
Objetivos da pesquisa	Exploratório	9	16	56,25%	100,00%
	Descritivo	7		43,75%	
Estratégia de pesquisa	Pesquisa Documental	14	16	87,50%	100,00%
	Levantamento	1		6,25%	
	Estudo de Caso	1		6,25%	
Abordagem do problema	Quantitativo	7	16	43,75%	100,00%
	Qualitativo	5		31,25%	
	Quali-quantitativo	4		25,00%	
Técnica de coleta de dados	Pesquisa Documental	14	16	87,50%	100,00%
	Questionário	1		6,25%	
	Múltiplas	1		6,25%	

Fonte: Autores.

Pode-se visualizar em análise anterior que a publicação científica contábil relativa ao tema futebol é baixa se comparada ao total de publicações disponibilizadas no período selecionado. Assim, tratando-se de um assunto pouco estudado, é natural que haja uma predominância de pesquisas exploratórias, representando 56,25% do total de artigos da amostra. Os trabalhos restantes (43,75%) foram classificados como descritivos. Não houve nenhuma pesquisa enquadrada como explicativa. Tal resultado nulo é compreensível, uma vez que a pesquisa explicativa "constitui o tipo mais complexo e delicado de pesquisa, já que o risco de cometer erros eleva-se consideravelmente" (GIL, 2010, p.28).

No tocante à estratégia de pesquisa, é eminente a pesquisa documental, representando 87,50% do total de artigos pesquisados. As estratégias de levantamento e estudo de caso figuram com 6,25% cada uma. Ressalta-se que além destas classificações, todos os 16 artigos também se utilizaram de pesquisa bibliográfica.

Quanto à abordagem do problema, as pesquisas quantitativas representam o maior número, 43,75% dos artigos. As pesquisas qualitativas correspondem a 31,25% dos trabalhos, seguidas das quali-quantitativas com 25,00%.

Em relação à técnica de coleta de dados, há a predominância da pesquisa documental (87,50%), uma vez que as principais fontes de dados dos artigos pesquisados são as demonstrações financeiras publicadas pelos clubes. O artigo classificado com a rubrica "múltiplas" adotou simultaneamente as técnicas de pesquisa documental e entrevista.

A última análise trata das referências bibliográficas utilizadas pelos artigos da amostra, conforme os dados constantes na Tabela 7:



Tabela 7 - Referências bibliográficas utilizadas pelos artigos da amostra

Tipo de bibliografia		Total por tipo	%	Total geral	%
Livros	Nacional	36	11,18%	59	18,32%
	Internacional	23	7,14%		
Monografias, teses e dissertações	Nacional	19	5,90%	26	8,07%
	Internacional	7	2,17%		
Periódicos	Nacional	29	9,01%	83	25,78%
	Internacional	54	16,77%		
Anais	Nacional	32	9,94%	35	10,87%
	Internacional	3	0,93%		
Outros tipos (leis, resoluções, boletins, jornais, demonstrações e relatórios financeiros, websites, etc.)	Nacional	78	24,22%	119	36,96%
	Internacional	41	12,73%		
Total		322	100,00%	322	100,00%

Fonte: Autores.

Sob a ótica do total geral, notadamente as bibliografias classificadas como "outros tipos" foram as mais utilizadas. Tal resultado pode ser justificado principalmente pela inclusão das demonstrações e relatórios financeiros divulgados pelos clubes nesta categoria, uma vez que são algumas das principais fontes de consulta de dados utilizadas pelos artigos pesquisados.

Ainda em relação ao total geral, o periódico é o segundo tipo de bibliografia mais utilizado. Dos dez periódicos listados na Tabela 1, cinco foram citados como referências dos artigos pesquisados. São eles: Revista Ambiente Contábil, Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, Revista de Contabilidade e Organizações, Pensar Contábil e Contabilidade, Gestão e Governança, sendo que estes dois últimos foram citados três vezes cada um. Destaca-se o número de periódicos internacionais utilizados que representa 16,77% das referências utilizadas.

Os livros correspondem a 18,32% do total de referências utilizadas, sendo a maioria nacionais. Grande parte dos livros nacionais são relacionados à metodologia e a assuntos mais gerais, sendo utilizados para a definição de conceitos fundamentais. Por outro lado, a maior parte dos livros internacionais trata de temas mais específicos.

Os anais de congresso representam 10,87% das referências utilizadas, sendo a maioria deles nacionais. Monografias, teses e dissertações nacionais alcançam a proporção de 5,90% em relação ao total das bibliografias, já as internacionais 2,17%, chegando-se ao total de 8,07% para esta categoria.

5 CONCLUSÕES

A presente pesquisa teve o objetivo de analisar o perfil dos artigos publicados cuja temática fosse relacionada às agremiações esportivas de futebol profissional em periódicos científicos nacionais de Ciências Contábeis, referenciados pelo QUALIS-CAPEL. Para tanto,



foram analisados 3323 artigos publicados entre 2004 e 2013. Deste total, somente 16 se inseriram no recorte do trabalho, compondo menos de 1% da publicação em torno da temática. Percebe-se que, apesar da relevância do futebol no país, tal assunto não tem despertado interesse dos pesquisadores da área contábil. Houve maior interesse sobre o assunto entre os anos de 2010 e 2012, mas o quantitativo de artigos por ano não teve relação com nenhum marco na legislação sobre o assunto.

O principal tema abordado foi a contabilização e a evidenciação de alguns elementos específicos como o ativo intangível, os direitos federativos e os custos de formação dos atletas. A alta movimentação monetária e o crescente interesse de diversos setores como público, diretoria, patrocinadores nas demonstrações - conforme já mencionado no referencial teórico - podem justificar a importância dada ao assunto.

A maioria dos artigos foram escritos por dois (6 publicações) ou três autores (7 publicações). Dentre as instituições de ensino superior nacionais, a UFRN (Universidade Federal do Rio Grande do Norte) teve maior número de artigos publicados em relação às demais, instituição em que o autor com mais publicações sobre o assunto – Marke Geisy da Silva Dantas – era vinculado. É interessante também notar a presença de instituições de ensino internacionais na análise, tratando da temática e colaborando para o estudo contábil sobre o futebol no Brasil.

Em relação à metodologia, a pesquisa exploratória foi a mais utilizada, podendo evidenciar a falta de publicações sobre o assunto e a necessidade de aprofundamento por ser pouco explorado. No que tange a estratégia de pesquisa, as do tipo documental foram maioria entre os artigos pesquisados e, quanto à abordagem do problema, houve predominância nas pesquisas quantitativas. A pesquisa documental foi a mais utilizada, pois foi constante a análise de demonstrações financeiras entre os artigos publicados.

No que se refere ao tipo de bibliografia utilizada pelos artigos, a grande maioria dos autores optou por "Outros tipos", denominação designada para descrever fontes que não se encaixaram nos outros quesitos, como leis, resoluções, boletins.

A contribuição do presente estudo é apresentar um panorama sobre as pesquisas cuja temática envolvem as agremiações esportivas de futebol profissional, identificando lacunas no estudo científico contábil sobre a área e auxiliando na produção de artigos sobre o assunto. Para futuros estudos, sugere-se a pesquisa em eventos e publicações internacionais ou a investigação das causas do pouco interesse dos pesquisadores da área contábil sobre o tema.

REFERÊNCIAS

ALVEZ, C. dos S. **Mensuração e Evidenciação de Ativos Intangíveis nas Demonstrações Contábeis: um Estudo de Caso em um Clube de Futebol**. 2010. 23 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio de Grande do Sul, Porto Alegre, 2010. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/27248/000763256.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 14 out. 2013

ANDRADE, M. de C. **Padronização das Demonstrações Contábeis dos Principais Clubes de Futebol do Brasil**. 2009. 73 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis291324>>. Acesso em: 29 set. 2013



BASTOS, P. S. S.; PEREIRA, R. M.; TOSTES, F. P. Uma contribuição para a evidenciação do ativo intangível – atletas – dos clubes de futebol. **Pensar Contábil**, v. 9, n. 36, p. 5-13, jun. 2007.

CARONE, J. U.R. **Aspectos contábeis nos clubes de futebol**. 2010. 123 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/cp138780.pdf>>. Acesso em: 13 ago. 2013.

COAN, F. M. J.; MEGIER, I. H. A Contabilidade no Terceiro Setor: Instrumento de Transparência Social. **Revista Contabilidade & Amazônia**, v. 3, n. 1, p. 30-44, jan./dez. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução CFC nº 1.005/04, de 04 de novembro de 2004. Aprova NBC T 10.13 - Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais. **Ata CFC nº 863**, Brasília, 17 set. 2004. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2013/001429>. Acesso em: 07 out. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução CFC nº 1.429/13, de 30 de janeiro de 2013. Aprova a ITG 2003 – Entidade Desportiva Profissional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 30 jan. 2013. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2013/001429>. Acesso em: 12 ago. 2013.

DANTAS, M. G. da S.; BOENTE, D.R. A Utilização da Análise Envoltória de Dados na Medição de Eficiência dos Clubes Brasileiros de Futebol. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 23, n. 4, p. 101-130, abr./jun. 2012.

FERRAZ, R. P. Futebol e comunicação, um processo de consumo chamado paixão. **Organicom**, v. 8, n. 15, p. 107-123, jul./dez. 2011.

FREITAS, H. V. de. **A Governança Corporativa nos Clubes de Futebol: um estudo multi-caso baseado nas práticas de governança corporativa dos clubes cariocas**. Dissertação (Mestrado Executivo em Gestão Empresarial) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas EBAPE-FGV, Rio de Janeiro, 2013. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/10668/DISSERTACAO%20FINAL.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 04 out. 2013.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo, Atlas, 2010.

GIOVANNETTI, B.; ROCHA, B. de P.; SANCHES, F. M.; SILVA, J. C. D da. Medindo a fidelidade das torcidas brasileiras: uma Análise econômica no futebol. **Revista Brasileira de Economia**, v. 60, n. 4, p.389 -406, out./dez., 2006.

GONÇALVES, J. C. S.; MAGALHÃES FILHO, P. A. O.; ALCÂNTARA, B. C. S. Do ócio ao negócio: a expansão da lógica de mercado no futebol de Pernambuco. In: COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE PODER LOCAL, 9., 2003, Salvador. **Anais...** Salvador: Nepol/UFBA, 2003.

GUEDES, V. L. S.; BORSCHIVER, S. Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. In: CINFORM, 6., 2005, Salvador. **Anais...** Salvador: UFBA, 2005.



CONGRESSO UFSC de Controladoria e Finanças & Iniciação Científica em Contabilidade



- LIMA, F. D. C.; DINIZ, J. R.; SILVA, D. M.da. Perfil de produção científica em contabilidade: um comparativo entre os periódicos Contabilidade Vista & Revista e Universo Contábil, no período de 2006 a 2010. **RACE-Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 12, n. 2, p. 607-640, 2013.
- MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia Científica**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- MARTINS, G. de A. **Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MELO FILHO, A. **O Novo Direito Desportivo**. São Paulo: Cultura Paulista, 2002.
- REIS, L. G. dos; TARIFA, M. R. Contabilidade e Sustentabilidade: uma análise dos artigos publicados em periódicos QUALIS no período de 2007 a 2011. In: CONGRESSO DA ANPCONT, 7., 2013, Fortaleza. **Anais...** Blumenau: FURB, 2013.
- REZENDE, A. J.; CUSTÓDIO, R. dos S. Uma Análise da Evidenciação dos Direitos Federativos nas Demonstrações Contábeis dos Clubes de Futebol Brasileiros. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 6, n. 3, p. 229-245, jul./set. 2012.
- REZENDE, A. J.; FACURE, C. E. F.; DALMÁCIO, F. Z. Práticas de Governança Corporativa em Entidades Sem Fins Lucrativos. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009.
- SANTOS, A. F. dos; GREUEL, M. A. Análise da Gestão Financeira e Econômica dos Clubes Brasileiros de Futebol: Uma Aplicação da Análise das Componentes Principais. In: XIII SEMEAD – Seminários em Administração, 13., 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA USP, 2010.
- SILVA, C.A.T.S.; TEIXEIRA, H. de M.; NIYAMA, J.K. Evidenciação contábil em entidades desportivas: uma análise dos clubes de futebol brasileiros. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009.
- SILVA, J. A. F. da; CARVALHO, F. A. A. de. Evidenciação e Desempenho em Organizações Desportivas: um Estudo Empírico sobre Clubes de Futebol. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 6, p. 96–116, maio/ago. 2009.
- SILVA, R. T. da; RIBEIRO, C. M.; SILVA, B. A. P. O modelo Fleuriet de Análise do Capital de Giro Aplicado em Entidades Desportivas: Como Era a Situação Financeira dos Maiores Clubes de Futebol Brasileiros nos anos de 2009 e 2010? **Revista Parlatorium**, v. 7, n. 1, p. 1-18, 2012.