

**UNIVERSIDADE DE RIO VERDE (UniRV)
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

LARA SOUSA CAVENAG VELOSO

**ATIVO INTANGÍVEL: ANÁLISE DO PERCENTUAL DE
DIVULGAÇÃO DOS CLUBES DE FUTEBOL DO CAMPEONATO
BRASILEIRO DO ANO DE 2017**

RIO VERDE, GO

2017

LARA SOUSA CAVENAG VELOSO

**ATIVO INTANGÍVEL: ANÁLISE DO PERCENTUAL DE DIVULGAÇÃO DOS
CLUBES DE FUTEBOL DO CAMPEONATO BRASILEIRO DO ANO DE 2017**

Trabalho de Conclusão de Curso II apresentado a Banca Examinadora do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Rio Verde (UniRV), como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof.^a Ma. Eliene Aparecida de Moraes

RIO VERDE, GO

2017

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação na (CIP)

PHA V555a Veloso, Lara Sousa Cavenag.
Ativo intangível: análise do percentual de divulgação dos clubes de futebol do campeonato brasileiro do ano de 2017 / Lara Sousa Cavenag Veloso. – Rio Verde.- 2017.
45 f.: ils

Orientadora: Prof.^a Ma. Eliene Aparecida de Moraes

Monografia (Graduação) – Faculdade de Ciências Contábeis - Universidade de Rio Verde – UniRV, 2017.

1. Ativo intangível. 2. Futebol. 3. Divulgação. I. Moraes, Eliene Aparecida. II. Título.

CDD: 658.83

Elaborada por Fernanda Castro - Bibliotecária CRB1-3191

LARA SOUSA CAVENAG

**ATIVO INTANGÍVEL: ANÁLISE DO PERCENTUAL DE
DIVULGAÇÃO DOS CLUBES DE FUTEBOL DO CAMPEONATO
BRASILEIRO DO ANO DE 2017**

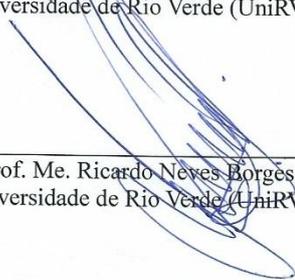
Trabalho de Conclusão de Curso II apresentado a Banca Examinadora do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Rio Verde (UniRV), como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Rio Verde, Goiás, 20 de novembro de 2017

BANCA EXAMINADORA



Prof. Ma. Eliene Aparecida de Moraes
Universidade de Rio Verde (UniRV)



Prof. Me. Ricardo Neves Borges
Universidade de Rio Verde (UniRV)

Manuela Gonçalves Barros

Prof. Ma. Manuela Gonçalves Barros
Universidade de Rio Verde (UniRV)

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, pela sua infinita misericórdia me proporcionou mais uma vitória. Aos meus pais Oswaldo Cavenag e Dilene Fatima de Sousa Cavenag, que sempre lutaram pelo meu futuro, que sempre me deram forças e me incentivaram a buscar meus objetivos e ao meu companheiro, amigo e esposo Edsel Veloso Gomes pela sua enorme paciência, compreensão, amor e confiança.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelo seu grande amor por mim e sempre renovar minhas forças. Concedendo-me a oportunidade de realizar mais um sonho, por colocar pessoas em minha vida que me deram ânimo, ajudando-me a enfrentar os medos, anseios e que acreditaram em mim. Agradeço aos meus pais, Oswaldo e Dilene, pelo amor, pela compreensão, pelo exemplo de pessoas lutadoras, por sempre incentivarem-me. Obrigada por tudo que me ensinaram.

Ao meu marido, por estar sempre ao meu lado, por apoiar e acreditar em mim, mesmo quando eu não acreditei em minhas habilidades. Obrigada por ser esse homem maravilhoso! Deus nos permitiu mais uma vitória. Ao meu pastor Marsswell e sua esposa Rúbia, por escutarem minhas angústias, meus medos e com sábias palavras do nosso Deus, deram-me forças e entusiasmo para prosseguir.

Agradeço a minha orientadora Professora Ma. Eliene Aparecida de Moraes, pelos ensinamentos, por me conduzir, pela confiança e pela paciência. Aos professores da UniRV, pelos conhecimentos transmitidos, pelo auxílio e pela dedicação para nos transformar em grandes profissionais.

Agradeço a minha colega Jessyca Borges de Aquino pelos momentos de compreensão, compartilhamento e conhecimento, pelo apoio e pela amizade. A todos os meus colegas de sala pelos quatros anos de aprendizado.

RESUMO

O futebol passou de um esporte que visava o entretenimento para um investimento financeiro de grande relevância, com isso, se fez necessário à criação de leis para a organização deste mercado tão atrativo. No decorrer dessa evolução, a legislação regulamentou a evidenciação da saúde financeira das empresas de esportes e a evidenciação do ativo intangível de acordo com as normas estabelecidas. Portanto, o presente trabalho teve como objetivo analisar o percentual de divulgação dos ativos intangíveis nas demonstrações contábeis dos clubes de futebol do Campeonato Brasileiro de 2017, conforme o CPC 04 (R1) – Ativo Intangível. A pesquisa caracteriza-se como descritiva, utilizando-se os procedimentos bibliográficos e documentais, sendo a abordagem escolhida qualitativa-quantitativa e a coleta de dados denominada como indireta. Na realização da pesquisa, foram analisadas as demonstrações contábil-financeiras e as notas explicativas de cada clube de futebol integrantes das Séries A e B do Campeonato Brasileiro de Futebol de 2017. O resultado da análise demonstrou o percentual médio de divulgação nos anos de 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016, sendo os percentuais nesta ordem: 59,52%; 61,56%; 62,93%, 64,29% e 63,27%, conforme os quesitos elaborados com base no CPC 04 (R1) – Ativo intangível. Quando observado as médias, notou-se um aumento na divulgação durante o período analisado, porém nenhum clube atendeu totalmente as obrigatoriedades do CPC 04 (R1) – Ativo intangível.

Palavras-chave: Ativo intangível. Futebol. Divulgação.

ABSTRACT

Soccer used to be just an entertainment activity, however, nowadays, it is seen as a great area to financial investment. Because of it, regulations were created in order to organize such appealing field. Since then, this legislation has been regulating the sports companies' financial health, as well as the disclosure of their imaterial assets, according to established standards. Therefore, this paper aimed to analyze the disclosure of the imaterial assets percentage shown in soccer clubs' financial statements from 2017 Brazilian Championship, under Technical Pronouncement CPC No. 4 (R1) – Imaterial Assets. It is a descriptive research on the basis of documentary and bibliographical procedures. The chosen approach was qualitative-quantitative and the data collection was the indirect kind. This paper selected and analyzed the financial statements and the explanatory notes from each member club of 2017 Brazilian Championship Series A and B. The analysis result showed the average percentage of data sharing in 2012, 2013, 2014, 2015 and 2016, which are, in order: 59,52%; 61,56%; 62,93%, 64,29% and 63,27%, according to the survey based on the Technical Pronouncement CPC No. 4 (R1) – Imaterial Assets. Reviewing the given rates in the further mentioned period, it is noticeable an increase on the data sharing, but yet any of the soccer clubs met totally the Technical Pronouncement CPC No. 4 (R1) – Imaterial Assets requirements.

Keywords: Imaterial Assets. Soccer. Data Sharing.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Critérios para o enquadramento como ativo intangível.....	16
QUADRO 2 – Clubes de futebol componentes da amostra	22
QUADRO 3 – Instrumento de coleta de dados	23
QUADRO 4 – Percentual de informações divulgadas	24
QUADRO 5 – Quesitos mais divulgados	28
QUADRO 6 – Quesitos menos divulgados	28
QUADRO 7 – Clubes da série A.....	29
QUADRO 8 – Clubes da série B	30

LISTA DE SIGLAS

CBF – Confederação Brasileira de Futebol

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

NBC ITG – Normas Brasileiras de Contabilidade Interpretação Técnica Geral

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....	11
1.2 OBJETIVOS.....	11
1.2.1 Objetivo geral.....	11
1.2.2 Objetivos específicos	11
1.3 JUSTIFICATIVA.....	12
1.4 DELIMITAÇÃO	13
2 REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1 ATIVO INTANGÍVEL CONFORME LITERATURA EXISTENTE	14
2.2 NORMATIZAÇÃO NO BRASIL SOBRE ATIVO INTANGÍVEL.....	15
2.3 ATIVO INTANGÍVEL DE ACORDO COM O CPC 04 (R1).....	16
2.4 DIVULGAÇÃO DAS INFORMAÇÕES.....	18
3 MATERIAIS E MÉTODOS	20
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	20
3.2 POPULAÇÃO, AMOSTRA E PERÍODO DE ESTUDO	21
3.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS	23
4 RESULTADOS E ANÁLISE DOS DADOS	24
4.1 PERCENTUAL DE DIVULGAÇÃO DOS CLUBES DE FUTEBOL	24
4.2 QUESITOS MAIS E MENOS DIVULGADOS	27
4.3 ANÁLISE DE DIVULGAÇÃO POR SÉRIE	29
5 LIMITAÇÃO DA PESQUISA	31
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	32
7 ORÇAMENTO	34
REFERÊNCIAS	35
APÊNDICES	39

1 INTRODUÇÃO

A origem do futebol ocorreu na Inglaterra dentre os séculos XVI e na metade do século XIX, no primeiro momento o esporte era considerado como um “passatempo”, visto que, para o clero e a aristocracia agrária a atividade incentivava os camponeses a violência, com tantas práticas negativas o parlamento inglês no ano de 1835 criou uma lei proibindo a realização do futebol nas ruas da Inglaterra (OLIVEIRA, 2012).

Ainda segundo Oliveira (2012), o futebol passou a ser visto de outra forma pelos pedagogos que passaram a incentivar a prática nas escolas, como ferramenta de doutrina e formação de valores, mostrando à sociedade a forma de competição dentro de regras determinadas.

Mills (2005) conta sobre o nascimento do futebol no Brasil, que em 1894 um jovem chamado Charles William Miller ao voltar da Inglaterra, onde estava estudando, desembarcou no Brasil trazendo em sua bagagem duas bolas de futebol, um par de chuteiras e um livro sobre as regras do futebol. O mesmo autor comenta que Charles Miller foi o responsável pela primeira partida de futebol no Brasil, e que teve uma participação fundamental na construção da Liga Paulista. Charles Miller ficou conhecido no Brasil como o pai do futebol.

Bastos, Pereira e Tostes (2007) comentam que o futebol deixou de ser um passatempo passando a ser uma atividade com objetivos econômicos, que carece de organização, de estrutura jurídica e contábil e, em especial, administração profissional.

Ao decorrer do tempo, o futebol passou por transformações. Segundo Gonçalves e Carvalho (2006), o esporte deixou de ser um entretenimento, começando a fazer parte do ambiente comercial, os atletas transformaram-se em mercadorias, os torcedores em consumidores e as partidas em ativos financeiros.

Criou-se no Brasil, a Lei nº 9.615 de 24 de março de 1998 (conhecida como Lei Pelé), com o intuito de proporcionar transparência sobre as finanças e organizar a relação entre os atletas e os clubes.

A Lei nº 10.672 de 15 de maio de 2003 (Lei de Moralização do Esporte) foi criada para alterar a Lei nº 9.615/98, obrigando as entidades desportivas a apresentarem a real situação financeira, a aderirem ao modelo profissional e de transparência e realizarem auditorias em suas demonstrações contábil-financeiras antes de serem divulgadas.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) com a Resolução CFC nº 1.429/2013 aprovou a NBC ITG 2003 – Entidade Desportiva Profissional, a qual esclarece e auxilia as entidades esportivas a realizarem os procedimentos de avaliação, os registros contábeis e a mostrarem a estrutura das demonstrações contábil-financeiras obrigatórias para estas entidades. Conforme a NBC ITG 2003, os atletas dos clubes de futebol devem ser reconhecidos no ativo intangível e devem ser amortizados, conforme os prazos apresentados no contrato.

O CPC 04 (R1) – Ativo Intangível (2010), norma emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis teve como objetivo definir todo o tratamento contábil dos ativos intangíveis, incluindo os critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação. O CPC 04 (R1) Ativo Intangível (2010) foi aprovado pelo CFC, que deve ser utilizado, obrigatoriamente, por todo profissional da área contábil.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Qual o percentual de divulgação dos ativos intangíveis dos clubes de futebol do Campeonato Brasileiro de 2017?

1.2 OBJETIVOS

Neste item serão abordados os objetivos da pesquisa, sendo divididos em objetivo geral e objetivos específicos.

1.2.1 Objetivo geral

Esta pesquisa tem por objetivo geral analisar o percentual de divulgação dos ativos intangíveis nas demonstrações contábeis dos clubes de futebol do Campeonato Brasileiro de 2017, baseando-se no CPC 04 (R1) – Ativo Intangível.

1.2.2 Objetivos específicos

- Conceituar o ativo intangível;

- Apresentar os critérios para divulgação dos ativos intangíveis nas demonstrações contábil-financeiras de acordo com CPC 04 (R1) – Ativo Intangível;
- Elaborar um instrumento de coleta de dados para levantar o percentual de divulgação das empresas.

1.3 JUSTIFICATIVA

O futebol no Brasil tem um destaque importante na parte econômica e social, sendo uma extraordinária oportunidade de negócios. De acordo com Mundim (2017) a Confederação Brasileira de Futebol (CBF) apresentou o relatório de seu faturamento de 2016 no valor de R\$ 647 milhões, destacando que esse valor é o mais alto da história, superando até os clubes de maiores receitas do país.

A BDO, empresa de auditoria, analisou 24 clubes de futebol brasileiro e verificou que os clubes geraram receitas totais de R\$ 3,22 bilhões em 2014, observando um decréscimo de 2% comparado a 2013, que teve uma receita total de R\$ 3,27 bilhões (DANIEL, 2015).

Em 2015 a BDO analisou os mesmos 24 clubes de futebol e, ao contrário de 2014, obtiveram crescimento em suas receitas, totalizando R\$ 3,81 bilhões, destacando também que os contratos televisivos e o aumento de transferência de atletas influenciaram muito no crescimento do mercado do futebol (DANIEL, 2016).

A BDO analisou 23 clubes de futebol em 2016 e verificou que as receitas totais cresceram 30% em relação a 2015, gerando um valor de 4,96 bilhões, esse crescimento ocorreu em consequência das renegociações dos direitos televisivos (AMBRÓSIO; DANIEL; ARAGAKI, 2017).

Nota-se que o mercado de futebol brasileiro tem uma influência bastante representativa na economia. Devido a esse mercado favorável muitos empresários, clubes e dirigentes procuram investir nesse ramo, como em escolinhas e centros de formação de atletas para suprir as demandas internas e externas dos clubes (REZENDE, 2004).

Segundo Cavalcanti (2016), o futebol é tratado pelos brasileiros como a paixão nacional, e há uma movimentação na receita bem significativa. Com isso, o tratamento na divulgação contábil-financeira dos clubes de futebol está mais rigoroso, existindo a necessidade de a contabilidade proporcionar informações com qualidade, auxiliando na tomada de decisões dos investidores.

Portanto, esta pesquisa buscou apresentar como os clubes de futebol têm se comportado com a responsabilidade de evidenciar suas informações nas demonstrações contábil-financeiras, através do levantamento do percentual de divulgação dos clubes de futebol que participaram do Campeonato Brasileiro de Futebol do ano 2017.

A pesquisa visa contribuir com os órgãos reguladores oferecendo dados a respeito do cumprimento da legislação pertinente, e pode acarretar em novas medidas regulatórias, bem como aumento de fiscalização para garantir a transparência das informações contábil-financeiras divulgadas pelos clubes de futebol.

Com o desenvolvimento desta pesquisa a sociedade se beneficia obtendo conhecimento sobre o assunto, observando como são classificados os atletas, como são registradas as receitas e despesas nas demonstrações dos clubes de futebol. Assim, oportuniza-se à sociedade o conhecimento a respeito do que deve ser divulgado de forma obrigatória.

Para o meio acadêmico, a pesquisa contribui como fonte de aprendizado e serve como embasamento na realização de futuras pesquisas relacionadas ao assunto. Para o pesquisador, esta pesquisa contribui junto aos que desejam adquirir conhecimentos sobre o ativo intangível, reconhecido nas demonstrações dos clubes de futebol, sua importância e apresentação dos requisitos para divulgação.

1.4 DELIMITAÇÃO

Essa pesquisa delimita-se ao estudo das demonstrações contábeis dos clubes de futebol do campeonato brasileiro de 2017 da Série A e B.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo apresenta-se o conceito de ativo intangível, os requisitos mínimos obrigatórios de divulgação dispostos no CPC 04 (R1) – Ativo Intangível e o percentual de divulgação das informações das demonstrações contábeis dos clubes de futebol.

2.1 ATIVO INTANGÍVEL CONFORME LITERATURA EXISTENTE

Trata-se neste tópico do conceito de ativo intangível de acordo com vários autores. Antes de abordar o conceito, deve-se entender primeiramente a definição de ativo.

Inferem Iudícibus et al. (2013) que ativos são bens e direitos controlados pela empresa e que se espera obter benefícios econômicos futuros. Para Hendriksen e Breda (1999) a definição de ativo é entendida como possíveis fluxos de serviços ou direitos a futuros benefícios controlados pela entidade. Em outras palavras, ativo é um recurso que é controlado pela empresa, nasce de eventos passados e que vai gerar entrada de caixa para a empresa em algum momento futuro.

O ativo intangível tem que atender ao conceito de ativo proposto pelos autores, no entanto, tem algumas particularidades, tais como não possuir um corpo físico, geralmente são direitos amortizáveis.

Silva (2008) compreende que o intangível apresenta o significado de bens incorpóreos ou um bem que não pode ser tocado, como por exemplo, marcas, patentes, fundo de comércio, e outros. Barros (2013) explica que intangíveis são bens intocáveis que não possuem substância física.

Diante disso, Iudícibus et al. (2010) esclarece que ativos intangíveis são bens impalpáveis, que não podem ser tocados e têm como objetivo beneficiar a empresa. Em continuidade com autor, existem condições para obterem-se direitos sobre esses elementos, e nessas condições os ativos devem ser amortizados, devem ter sido adquiridos de terceiros ou, terem sido produzidos pela própria empresa e com isso deve identificar seu custo.

Almeida (2014) descreve que para registrar um ativo intangível deve-se atender a dois requisitos: definição do ativo, que compreende a identificação, o controle e o benefício econômico futuro, por seguinte, o outro requisito trata-se dos critérios de reconhecimento, no

qual o ativo vai gerar benefícios econômicos em favor da empresa e que seu custo possa ser mensurado com confiança.

Assim, para registrar o ativo intangível, este deve ser passível de mensuração, e deve-se verificar sua vida útil, podendo ser definida ou indefinida. Caso for definida deverá ser amortizada, se for o contrário, ou seja, vida útil indefinida deverá realizar-se o teste de recuperabilidade, pelo menos uma vez ao ano ou quando houver indícios de perda de valor (FERRAZ, 2009).

Iudícibus et al. (2013) apontam que alguns ativos intangíveis são passíveis de reconhecimento, tais como: marcas, softwares, licenças e franquias, gastos com desenvolvimento, direitos autorais e outros. Os mesmos autores apresentam outros ativos que não podem ser reconhecidos na contabilidade como intangível, como por exemplo, as despesas antecipadas, o *goodwill* gerado internamente, pelo motivo da entidade não poder controlá-lo ou não poder ser identificado separadamente de outros ativos, observando-se também, que não há segurança quanto à mensuração desses ativos.

2.2 NORMATIZAÇÃO NO BRASIL SOBRE ATIVO INTANGÍVEL

De acordo com o Congresso Nacional a Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976, tornou-se obrigatória a evidenciação do ativo intangível nas demonstrações contábeis das sociedades anônimas e sociedades de grande porte, sendo que esses bens impalpáveis devem ser designados para a manutenção das entidades.

Em consonância com o Congresso Nacional, a Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007, que alterou a Lei 6.404/76 apresenta a forma de avaliação do ativo intangível, ou seja, deve ser o seu valor de custo deduzido do saldo da conta de amortização, também aponta que as empresas devem realizar regularmente, uma análise sobre a recuperação dos valores registrados, no qual devem ser feitos os ajustes de perda, caso necessário.

O CPC 04 (R1) (2010) emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aborda todo processo de reconhecimento do ativo intangível, apresentando o conceito, como as entidades devem reconhecer e mensurar esse intangível, se os mesmos satisfazem os critérios de identificação, se há vida útil definida ou não e mostrando como funciona um ativo intangível gerado internamente, apresentando as fases de pesquisa e desenvolvimento.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a norma brasileira de contabilidade NBC TG 04 (2010) - Ativo Intangível em dezembro de 2010 para normatizar o pronunciamento técnico CPC 04 (R1) – Ativo Intangível, pois os pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC não possuem caráter obrigatório.

Visto que há várias normas brasileiras que abordam o assunto do ativo intangível, nesta pesquisa o embasamento para a elaboração foi o pronunciamento técnico CPC 04 (R1) 2010.

2.3 ATIVO INTANGÍVEL DE ACORDO COM O CPC 04 (R1)

O CPC 04 (R1) – Ativo Intangível (2010) traz o conceito de ativo intangível como um bem não monetário identificável e com ausência de substância física ou impalpável, como por exemplo: softwares, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, dentre outros. O CPC 04 (R1) esclarece também, que existem itens que não se encaixam na definição de ativo intangível, pois não são identificáveis, não podem ser controlados e não geram benefícios econômicos futuros para empresa.

Para classificar que um bem é ativo intangível deve-se obedecer aos critérios de definição dispostos no CPC 04 (R1) apresentados no Quadro 1.

QUADRO 1 - Critérios para o enquadramento como ativo intangível

Identificação	O ativo deve ser separado e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, independentemente da forma de uso; ou deve resultar de direitos contratuais ou legais, independentemente dos direitos e obrigações transferidos ou separados.
Controle	Deve haver direitos legais para ter-se o poder dos benefícios e sem acesso de terceiros.
Benefícios econômicos futuros	Adquirir benefícios econômicos futuros é como obter fluxo de caixa ou equivalente de caixa.

Fonte: CPC 04 R1 (2010).

O CPC 04 (R1) (2010) demonstra também os critérios que devem ser atendidos para o reconhecimento como ativo intangível, que são: gerar benefícios econômicos futuros a favor da empresa; e que seu custo possa ser mensurado com confiabilidade. Torna-se fundamental que as empresas analisem o grau de veracidade relacionado ao fluxo de benefícios econômicos futuros atribuíveis ao uso do ativo intangível.

O custo que deve ser reconhecido inicialmente do ativo intangível, é seu preço de compra, impostos não recuperáveis, impostos de importação, testes realizados para verificar se o ativo está funcionando e também deduzir os descontos comerciais ou abatimentos. Existem certos custos que não podem ser incluídos no valor contábil do ativo intangível, tais como, custos de transferência para outro local ou para novo cliente, introdução de novo produto ou serviço, dentre outros (CPC 04 (R1), 2010).

Ressalta-se que o CPC 04 (R1) (2010) esclarece que depois de reconhecer o intangível, o mesmo deve ser mensurado usando-se seu valor de custo, deduzido da amortização acumulada e se houverem perdas estimadas por redução ao seu valor recuperável, estas devem ser reconhecidas e deduzidas do valor do ativo intangível.

O CPC 04 (R1) (2010) também menciona algumas formas de adquirir um ativo intangível, bem como, em uma combinação de negócios, que o seu custo deve ser o valor justo, devendo existir informações para sua mensuração, gerar benefícios econômicos e no reconhecimento deve-se registrar o ativo separado do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*). Pode ser adquirido também, por meio de subvenção ou assistências governamentais, nos quais o governo transfere um ativo intangível para uma empresa sem custo ou por valor nominal.

Os ativos intangíveis gerados internamente, além de serem mensurados e atenderem aos critérios de reconhecimento, devem ser classificados na fase de pesquisa e/ou na fase de desenvolvimento. Quanto à fase de pesquisa não há reconhecimento, pois os gastos ocorridos devem ser registrados como despesas e na fase de desenvolvimento devem ser reconhecidos somente se atenderem aos seguintes critérios como, possibilidade de conclusão do intangível e estarem disponíveis para uso ou venda, gerarem benefícios econômicos futuros, terem a capacidade de serem mensurados com confiança dos gastos ocorridos no desenvolvimento, e liberação de recursos técnicos, financeiros e outros recursos para concluir seu desenvolvimento (CPC 04 (R1), 2010).

No que diz respeito à divulgação de informações contábil-financeiras, o CPC 04 (R1) (2010) dispõe que as entidades devem seguir alguns quesitos estabelecidos para divulgarem as informações sobre os ativos intangíveis, começando em classificarem e diferenciarem os ativos intangíveis, apresentando se são gerados internamente ou não.

É preciso, ainda, evidenciar a vida útil definida ou indefinida, observando que se for vida útil definida deve-se apresentar os prazos de vida útil ou as taxas de amortização, caso seja

indefinida, não pode ser amortizado e deve ser observado o CPC 01 (2010) – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, comparando seu valor recuperável com o seu valor contábil analisando, caso ocorra perda no valor do ativo (CPC 04 (R1), 2010).

Segundo o CPC 04 R1 (2010), as entidades devem conciliar o valor contábil no início e no final do período, apresentando as adições geradas por desenvolvimento interno e as adquiridas, tendo que apresentarem as informações separadas. Deve-se constar os acréscimos e decréscimos de reavaliação correspondente ao período, perdas por desvalorização, provisão para perdas e reversão de perdas dos ativos intangíveis, realizando os testes conforme o CPC 01 (2010) – redução ao valor recuperável de ativos e evidenciar as variações cambiais líquidas.

O CPC 04 R1 (2010) explica também que, caso necessite corrigir algum erro e mudar estimativas, deve-se seguir os requisitos do pronunciamento CPC 23 (2009) – políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro, evidenciando a natureza e o valor alterado nas estimativas. Caso necessário, a empresa deve apresentar também, a avaliação da vida útil, o método de amortização ou valores residuais do ativo intangível.

As entidades são obrigadas a divulgarem os fatores principais que influenciaram a definição do intangível de vida útil indefinida, evidenciando também a descrição do mesmo, o seu valor contábil, o prazo de amortização quando for definido, os valores dos compromissos contratuais gerados de aquisição e dentre outros. (CPC 04 (R1), 2010).

E ainda, segundo o CPC 04 R1 (2010), as empresas têm a obrigatoriedade de evidenciarem o total de gastos com pesquisas e o desenvolvimento reconhecidos como despesas no período.

2.4 DIVULGAÇÃO DAS INFORMAÇÕES

Conforme o CPC 00 (R1) (2011) – Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro, as informações só são úteis quando forem apresentadas de forma relevante e fidedigna. De acordo ainda com o CPC 00, para obter-se informações melhores, elas devem ter opção para ser comparável, verificável, tempestiva e compreensível.

Na percepção de Dantas et al. (2005) a evidenciação de informações não significa apenas divulgar, e sim, divulgar informações com qualidade, relevância e clareza para que proporcione transparência e compreensão aos interessados. Os mesmos autores explicam que

com essas ações da evidenciação das demonstrações contábeis passam adquirir característica de utilidade.

Custódio e Rezende (2009) ressaltam o quanto é importante a divulgação das demonstrações contábil-financeiras, visto que as mesmas suprem às necessidades dos investidores, sócios, governo e outros, proporcionando uma análise da situação patrimonial e do desempenho dos gestores dentro dos clubes de futebol.

De acordo NBC ITG (2003), os clubes de futebol devem elaborar as seguintes demonstrações contábeis: balanço patrimonial; demonstração do resultado abrangente; demonstração de resultado; demonstração das mutações do patrimônio líquido; demonstração dos fluxos de caixa e as notas explicativas. As informações trazidas nas demonstrações contábeis são relevantes para os usuários nas suas avaliações e nas tomadas de decisões, pois o objetivo é informar a vida patrimonial e financeira da entidade, apresentando também o desempenho e os fluxos de caixas (CPC 26 R1, 2011).

Com aprovação da Lei nº 10.672 de 15 de maio de 2003 (Lei de Moralização do Esporte), as empresas de desporto devem elaborar suas demonstrações financeiras conforme estabelecido na Lei nº 6.404/76, e publicá-las após ser auditadas por auditores independentes.

Segundo a Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976 (Sociedades por Ações), as empresas devem elaborar suas demonstrações financeiras no final de cada exercício social, evidenciando a situação patrimonial e as mudanças ocorridas no período. Devem publicar as demonstrações de cada exercício juntamente com a do exercício anterior.

A NBC ITG (2003) coloca que para melhor compreensão das demonstrações contábil – financeiras a empresa deve complementar nas notas explicativas os gastos com a formação dos atletas, o montante amortizado, os direitos dos atletas, as receitas geradas pelos atletas, os seguros contratados para os atletas, dentre outras informações relevantes.

3 MATERIAIS E MÉTODOS

Neste capítulo foram apresentadas as seções e subseções sobre a classificação da pesquisa, a seleção da população e da amostra, bem como o instrumento de coleta de dados.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

De acordo com Castilho, Borges e Pereira (2014), a pesquisa científica, em relação aos objetivos, pode ser dividida em exploratória, descritiva, explicativa e prescritiva. Em complementação, Prodanov e Freitas (2013) conceituam a pesquisa descritiva, como aquela que o pesquisador analisa, observa, registra, interpreta os fatos e os fenômenos ocorridos, sem haver interferências dos mesmos. E tem característica de utilizar técnicas como a realização de entrevistas, questionários e teste.

Desta forma, a pesquisa foi classificada com descritiva, descrevendo o conceito e os critérios de divulgação do ativo intangível.

Quanto aos procedimentos a pesquisa foi classificada como bibliográfica e documental, pois conforme Marconi e Lakatos (2003), a pesquisa bibliográfica é realizada com materiais já elaborados, ajudando o pesquisador a evitar erros e apresentando informações atuais e relevantes sobre o assunto trabalhado. Gil (2008) salienta ainda que a pesquisa documental é parecida com a bibliográfica, sendo que a diferença de ambas é que a documental restringe os materiais e a bibliográfica busca vários autores que tratam do mesmo assunto.

No que se refere ao método, as pesquisas podem ser classificadas como dedutivas, indutivas, hipotético-dedutiva, dialética e fenomenológica (PRODANOV; FREITAS, 2013). No método dedutivo os dados são vistos como verdadeiros e incontestáveis que possibilitam chegar aos resultados de maneira formal (GIL, 2008). Para Diniz e Silva (2008) método dedutivo são partes de leis e teorias extraídas para explicar a ocorrência de fenômenos particulares. Assim, a pesquisa está de acordo com o método dedutivo buscando dados do pronunciamento técnico CPC 04 – ativo intangível.

Quanto ao método de abordagem do problema de pesquisa Silva e Menezes (2005) acreditam que na pesquisa quantitativa várias informações e opiniões podem ser traduzidas em quantidades, podendo ser analisadas e classificadas, para isso é necessário utilizar métodos

estatísticos como percentagem, moda, desvio-padrão, média, mediana, dentre outros. Silva e Menezes (2005) também acreditam que na pesquisa qualitativa há uma relação do mundo real com o sujeito, tendo como possibilidade, analisa-se o ambiente natural.

Assim, a abordagem do problema de pesquisa é quantitativa-qualitativa, pois teve o intuito de discorrer sobre o tema qualitativamente e também em quantidade através do cálculo de médias.

Marconi e Lakatos (2003) destacam técnicas para coleta de dados, sendo que uma é a documentação indireta que faz um apanhamento de dados de diversas fontes, sendo útil para obter-se conhecimentos e ajuda também a evitar duplicações. A outra técnica é a documentação direta que busca suas próprias informações no local que acontecem os eventos, e essas informações são adquiridas de duas formas, através da pesquisa de campo ou pesquisa de laboratório (MARCONI; LAKATOS, 2003). Contudo, a coleta de dados da pesquisa foi de forma indireta, pois foi realizado com materiais já publicados, sendo: artigos, revistas, livros e outros materiais.

3.2 POPULAÇÃO, AMOSTRA E PERÍODO DE ESTUDO

A população ou universo é a totalidade de elementos de determinado lugar, sendo de interesse e análise do pesquisador (KAUARK; MANHÃES; MEDEIROS, 2010). Já a amostra é uma pequena parte separada da população para realização da pesquisa (KAUARK; MANHÃES; MEDEIROS, 2010).

Segundo Gil (2002), quando a amostra é selecionada de forma rigorosa, os resultados alcançados podem ser parecidos com os que iriam se encontrar, caso fosse feito o estudo com toda população.

Prodanov e Freitas (2013) explicam que uma amostra pode ser probabilística ou não probabilística, portanto, a probabilística é aquela realizada por meio de cálculo estatístico, já a não probabilística, é feita de forma acidental ou intencional, sendo que a amostra não é selecionada aleatoriamente.

Gil (2002) esclarece que o método não probabilístico intencional é realizado pelo pesquisador com intuito de selecionar uma amostra com características específicas, visto que também é mais adequada para conseguir dados de natureza qualitativa.

Esta pesquisa utilizou para a composição da amostra o método não probabilístico intencional, ficando a amostra composta por 40 clubes de futebol que disputam o campeonato de futebol no ano de 2017, sendo os times listados nas séries “A” e “B”. A escolha deve-se ao fato destas duas séries pertencerem aos principais clubes do campeonato brasileiro de futebol.

Portanto, foram excluídas da amostra 10 (dez) clubes de futebol, os quais são Chapecoense-SC, Ponte Preta-SP, Santos-SP, Sport-PE, Vitória-BA, Ceará-CE, Náutico-PE, Vila Nova-GO, Santa Cruz-PE e Guarani-SP, pois os mesmos não disponibilizaram as demonstrações contábil-financeiras de todos os anos propostos na pesquisa. Também foram excluídos da amostra os clubes de futebol Luverdense-MT, Londrina-PR, CRB-AL, Brasil de Pelotas-RS, Boa Esporte-MG, ABC-RN, Oeste-SP, Paraná-PR e Paysandu-PA, totalizando em 9 (nove), pelo motivo de não divulgarem as demonstrações contábil-financeiras de nenhum período indicado na pesquisa.

Assim, a amostra foi composta para a realização da análise por 21 (vinte e um) clubes de futebol do campeonato brasileiro de 2017, conforme apresentado no Quadro 2.

QUADRO 2 – Clubes de futebol componentes da amostra

Ordem	Clubes de Futebol	Série
1	Atlético – GO	A
2	Atlético – MG	A
3	Atlético – PR	A
4	Avaí – SC	A
5	Bahia – BA	A
6	Botafogo – RJ	A
7	Corinthians – SP	A
8	Coritiba – PR	A
9	Cruzeiro – MG	A
10	Flamengo – RJ	A
11	Fluminense – RJ	A
12	Grêmio – RS	A
13	Palmeiras – SP	A
14	São Paulo – SP	A
15	Vasco da Gama – RJ	A
16	América – MG	B
17	Criciúma – SC	B
18	Figueirense – SC	B
19	Goiás – GO	B
20	Internacional – RS	B
21	Juventude – RS	B

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Para o período de estudo, foram analisadas as demonstrações contábeis dos clubes de futebol do campeonato brasileiro de 2017 das séries A e B, e os anos analisados são 2016, 2015, 2014, 2013 e 2012.

3.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Segundo Marconi e Lakatos (2003) o pesquisador deve aplicar os instrumentos já feitos e técnicas escolhidas, com intuito de obter a coleta de dados. Conforme os mesmos autores, o pesquisador deve se organizar, ter um planejamento e ser cuidadoso para que a coleta de dados não ocupe muito tempo e que os resultados não apresentem erros.

Gil (2002) explica que, para obter os dados coletados existem técnicas que o pesquisador utiliza, como o questionário, a entrevista e o formulário, e esses métodos são chamados de técnica de interrogação. O questionário é formado por perguntas feitas pelo pesquisador, as quais deverão ser respondidas, a entrevista envolve duas pessoas, onde uma pessoa pergunta e a outra responde, face a face. Quanto ao formulário, o pesquisador elabora as questões e anota as respostas (GIL, 2002).

O instrumento de coleta de dados escolhido foi um questionário, elaborado com quesitos/perguntas baseados nos itens de divulgação obrigatória dispostos no CPC 04 (R1) – Ativo Intangível, conforme pode ser observado no Quadro 3.

QUADRO 3 - Instrumento de coleta de dados

Item CPC 04	Ordem	Descrição
	1	O Clube divulga o balanço patrimonial?
	2	O Clube divulga a demonstração do resultado?
	3	O Clube divulga a demonstração do resultado abrangente?
	4	O Clube divulga a demonstração das mutações do patrimônio líquido?
	5	O Clube divulga a demonstração dos fluxos de caixa?
	6	O Clube divulga as notas explicativas?
88	7	O clube divulga a vida útil definida do ativo intangível?
104	8	O clube divulga os prazos de amortização?
88	9	O clube divulga a vida útil indefinida do ativo intangível?
108	10	O clube realiza o teste de recuperabilidade?
118	11	O clube divulga as provisões para perdas de ativos?
31	12	O clube divulga as receitas geradas pelos atletas?
9	13	O clube divulga os gastos com a formação de atletas?
119	14	O clube evidencia a natureza do ativo intangível?

Fonte: Adaptado do CPC 04 (R1) (2010).

4 RESULTADOS E ANÁLISE DOS DADOS

Neste item foram abordados a análise e os resultados obtidos por meio dos dados coletados junto às demonstrações contábil-financeiras dos clubes de futebol.

Para a coleta de dados foi utilizado o sistema binário, no qual para cada item divulgado foi atribuído o numeral 1 e para cada item não divulgado foi atribuído o numeral 0. Após a verificação da divulgação ou não dos itens, estes foram organizados em planilhas eletrônicas, o que possibilitou o levantamento dos percentuais e das médias percentuais para a análise que segue.

4.1 PERCENTUAL DE DIVULGAÇÃO DOS CLUBES DE FUTEBOL

Foram analisados 21 clubes de futebol e 105 demonstrações contábil-financeiras para obter-se as respostas dos quesitos estipulados. Analisando-se os resultados apurados, pode-se observar que no ano de 2012 o percentual médio de divulgação dos clubes foi de 59,52%, em 2013 o percentual de 61,56%, em 2014 percentual de 62,93%, em 2015 percentual de 64,29% e em 2016 um percentual de 63,27%. Nota-se que houve um aumento de divulgação nos primeiros quatro anos e no último ano uma redução de 1,02% de 2015 para 2016, conforme pode ser visto no Quadro 4.

No Quadro 4 também é apresentado o percentual de divulgação de cada clube por ano.

QUADRO 4 – Percentual de informações divulgadas

	CLUBES DE FUTEBOL	2012	2013	2014	2015	2016	Média
1	Atlético – GO	21,43%	21,43%	21,43%	21,43%	14,29%	20,00%
2	Atlético – MG	64,29%	64,29%	64,29%	71,43%	71,43%	67,14%
3	Atlético – PR	57,14%	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%	62,86%
4	Avai – SC	57,14%	57,14%	57,14%	57,14%	64,29%	58,57%
5	Bahia – BA	57,14%	64,29%	57,14%	64,29%	64,29%	61,43%
6	Botafogo – RJ	71,43%	64,29%	78,57%	78,57%	78,57%	74,29%
7	Corinthians – SP	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%
8	Coritiba – PR	64,29%	64,29%	71,43%	78,57%	78,57%	71,43%
9	Cruzeiro – MG	57,14%	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%	62,86%
10	Flamengo – RJ	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%	57,14%	62,86%
11	Fluminense – RJ	64,29%	64,29%	64,29%	71,43%	71,43%	67,14%

(continua)

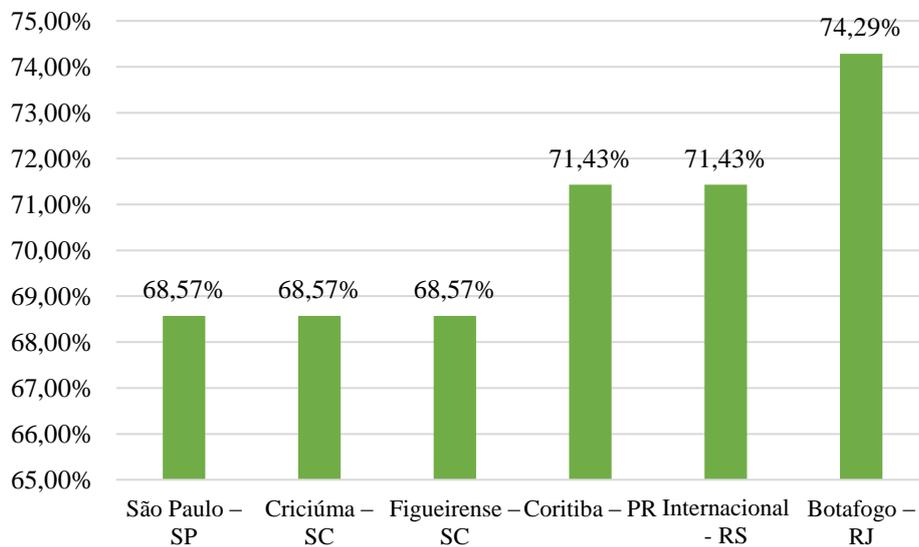
(continuação)

CLUBES DE FUTEBOL	2012	2013	2014	2015	2016	Média
12 Grêmio – RS	57,14%	64,29%	71,43%	64,29%	71,43%	65,71%
13 Palmeiras – SP	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%
14 São Paulo – SP	71,43%	71,43%	71,43%	71,43%	57,14%	68,57%
15 Vasco da Gama – RJ	57,14%	57,14%	57,14%	57,14%	57,14%	57,14%
16 América – MG	35,71%	42,86%	50,00%	64,29%	64,29%	51,43%
17 Criciúma – SC	64,29%	64,29%	71,43%	71,43%	71,43%	68,57%
18 Figueirense – SC	64,29%	71,43%	71,43%	71,43%	64,29%	68,57%
19 Goiás – GO	57,14%	64,29%	64,29%	57,14%	71,43%	62,86%
20 Internacional – RS	78,57%	78,57%	71,43%	71,43%	57,14%	71,43%
21 Juventude – RS	57,14%	57,14%	57,14%	57,14%	57,14%	57,14%
Média total de divulgação	59,52%	61,56%	62,93%	64,29%	63,27%	62,31%

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

O Gráfico 1 retrata o percentual dos 6 clubes de futebol que mais divulgaram informações nas demonstrações contábil-financeiras de acordo com o disposto no CPC 04 – Ativo intangível, sendo o Internacional-RS, Figueirense-SC, Criciúma-SC, São Paulo-SP, Coritiba-PR e Botafogo-RJ.

GRÁFICO 1 - Clubes que mais divulgaram no período analisado



Fonte: Elaborado pela autora (2017).

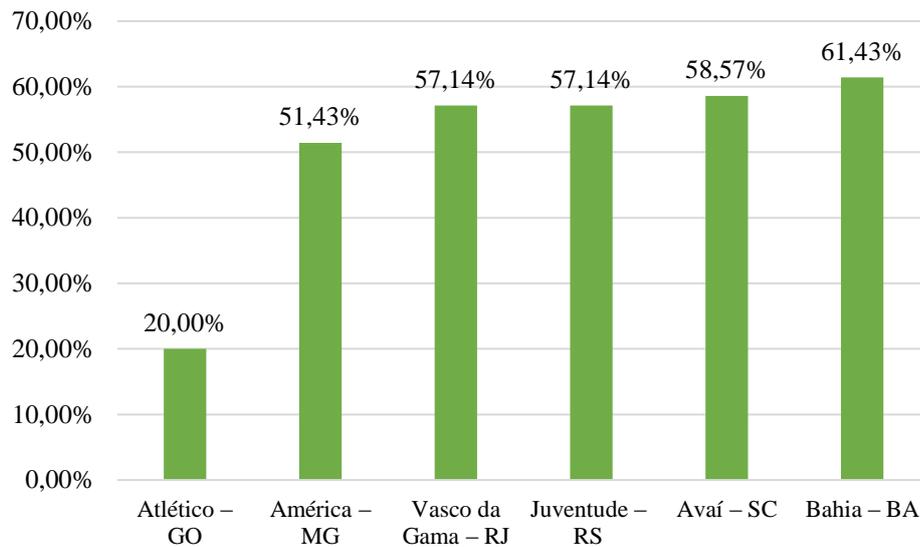
Observa-se que o clube com a maior percentual médio de divulgação é o Botafogo-RJ com 74,29% visto que em 2012 seu percentual era de 71,43% (divulgação de 10 quesitos) reduzindo em 2013 para 64,29% (divulgação de 9 quesitos) e aumentando nos períodos

sequentes o percentual de evidenciação para 78,57% (divulgação de 11 quesitos), permanecendo constante até em 2016. Analisando as demonstrações contábeis do Botafogo-RJ verifica-se que é um dos clubes que divulga as informações de forma mais completa e objetiva. Uma informação relevante que o clube evidencia em suas demonstrações são os itens que compõem o montante para mensurar o valor de mercado dos atletas e o prazo médio de amortização dos contratos dos atletas profissionalizados.

Os clubes Coritiba-PR e Internacional-RS tiveram a mesma média de divulgação de 71,43%. O Coritiba-PR foi o único clube de futebol componente da amostra analisada que divulgou a provisão para perda de ativo intangível (*impairment*), sendo essa perda referente a baixa perspectiva de profissionalização dos atletas das categorias de base, ou seja, é realizado anualmente uma estimativa para verificar se o valor do ativo está registrado contabilmente superior ao valor recuperável. O percentual médio de divulgação do Coritiba-PR teve aumento durante os períodos. Em 2012 foi de 64,29% (divulgação de 9 quesitos), crescendo para 78,57% (divulgação de 11 quesitos) em 2016. Já o Internacional-RS, foi um dos clubes que mais divulgou, apesar de durante os anos o percentual médio de evidenciação foi diminuindo, em 2012 divulgaram 78,57% (divulgação de 11 quesitos) reduzindo para 57,14% (divulgação de 8 quesitos) em 2016.

São Paulo-SP, Criciúma-SC e Figueirense-SC obtiveram o mesmo percentual médio de divulgação, ou seja, 68,57%, portanto Criciúma-SC foi o que teve crescimento anual das evidenciações de suas informações, com 64,29% (divulgação de 9 quesitos) em 2012 passando para 71,43% (divulgação de 10 quesitos) em 2016, já o São Paulo-SP e o Figueirense-SC reduziram seus percentuais médios no período.

O Gráfico 2 retrata o percentual médio de divulgação dos 6 clubes de futebol que divulgaram menos informações nas demonstrações contábil-financeiras, que são Atlético-GO, Avaí-SC, Bahia-BA, Vasco da Gama-RJ, América-MG e Juventude-RS.

GRÁFICO 2 - Clubes que menos divulgaram no período analisado

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Analisando os clubes com o menor percentual médio de divulgação, o Atlético-GO apresentou informações incompletas e de difícil entendimento. O mesmo divulgou apenas o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício durante o período analisado, seu percentual se manteve durante os quatro primeiros anos com 21,43% (divulgação de 3 quesitos) reduzindo esse percentual em 2016 para 14,29% (divulgação de 2 quesitos), obtendo um percentual médio total de 20%.

Observa-se nos percentuais anuais do América-MG que o mesmo obteve um aumento de divulgação de informações durante os anos analisados, porém divulgou demonstrações contábil-financeiras incompletas. Em 2012 o percentual foi de 35,71% (divulgação de 5 quesitos) ocorrendo um aumento em 2016 de 64,29% (divulgação de 9 quesitos) e o percentual médio total de divulgação do clube foi de 51,43%.

O Vasco da Gama-RJ manteve o mesmo percentual de divulgação para os cinco anos analisados, 57,14%, ou seja, divulgou apenas oito quesitos.

4.2 QUESITOS MAIS E MENOS DIVULGADOS

Os quesitos mais divulgados pelos clubes de futebol durante o período analisado estão apresentados no Quadro 5.

QUADRO 5 - Quesitos mais divulgados

	Quesitos mais divulgados	2012	2013	2014	2015	2016
1	O Clube divulga o balanço patrimonial?	100%	100%	100%	100%	100%
2	O Clube divulga a demonstração do resultado?	100%	100%	100%	100%	100%
12	O Clube divulga as receitas geradas pelos atletas?	95%	95%	100%	100%	90%

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Observa-se que os quesitos mais divulgados são aqueles que apresentam a posição financeira, econômica e patrimonial dos clubes de futebol. O que chama atenção nas demonstrações contábil-financeiras dos clubes de futebol analisados são os valores de seus ativos e de suas receitas, pois são expressivos, isso deve-se ao foco do futebol que é o desempenho dos atletas e dos clubes nos campeonatos.

Os quesitos menos divulgados pelos clubes de futebol durante o período estão apresentados no Quadro 6.

QUADRO 6 - Quesitos menos divulgados

	Quesitos menos divulgados	2012	2013	2014	2015	2016
7	O clube divulga a vida útil definida do ativo intangível?	0%	0%	0%	0%	0%
9	O clube divulga a vida útil indefinida do ativo intangível?	0%	0%	0%	0%	0%
11	O clube divulga as provisões para perdas de ativos?	0%	0%	0%	5%	5%

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Nota-se que nenhum clube de futebol componente da amostra divulgou os itens/quesitos apresentados no Quadro 6. Ressaltando que geralmente os prazos de vida útil dos ativos intangíveis são descritos nos contratos, todavia, é válido destacar que os ativos de vida útil indefinida são exceções, porém devem ser evidenciados em notas explicativas. Quanto ao quesito 11, nos dois últimos anos do período de análise o Coritiba-PR apresentou em suas demonstrações contábil-financeiras a provisão para perdas de ativos. Percebe-se também na análise que a metade dos clubes realizou o teste de recuperabilidade conforme o CPC 01 (R1) – Redução ao valor recuperável de ativos, porém os clubes informaram nas notas explicativas que o valor dos ativos não excedeu o valor de recuperação e por isso não realizaram os ajustes para perdas.

4.3 ANÁLISE DE DIVULGAÇÃO POR SÉRIE

Foram separados os clubes de futebol por série para analisar os percentuais médios de divulgação, sendo demonstrado no Quadro 7 e 8.

QUADRO 7 - Clubes da série A

CLUBES SÉRIE A	2012	2013	2014	2015	2016	Média
Atlético – GO	21,43%	21,43%	21,43%	21,43%	14,29%	20,00%
Atlético – MG	64,29%	64,29%	64,29%	71,43%	71,43%	67,14%
Atlético – PR	57,14%	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%	62,86%
Avaí – SC	57,14%	57,14%	57,14%	57,14%	64,29%	58,57%
Bahia – BA	57,14%	64,29%	57,14%	64,29%	64,29%	61,43%
Botafogo – RJ	71,43%	64,29%	78,57%	78,57%	78,57%	74,29%
Corinthians – SP	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%
Coritiba – PR	64,29%	64,29%	71,43%	78,57%	78,57%	71,43%
Cruzeiro – MG	57,14%	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%	62,86%
Flamengo – RJ	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%	57,14%	62,86%
Fluminense – RJ	64,29%	64,29%	64,29%	71,43%	71,43%	67,14%
Grêmio – RS	57,14%	64,29%	71,43%	64,29%	71,43%	65,71%
Palmeiras – SP	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%
São Paulo – SP	71,43%	71,43%	71,43%	71,43%	57,14%	68,57%
Vasco da Gama – RJ	57,14%	57,14%	57,14%	57,14%	57,14%	57,14%
TOTAL	59,52%	60,95%	62,38%	63,81%	62,86%	61,90%

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Analisando os percentuais médios de cada ano da série A, nota-se uma evolução na divulgação de informações durante os anos, de 59,52% para 63,81% crescendo o percentual de 4,29% entre os anos de 2012 e 2015, enquanto em 2016 houve uma redução para 62,86%.

Detectou-se ainda, que os clubes da série A divulgaram mais de 50% das informações em suas demonstrações contábil-financeiras com a média no período de 61,90%.

QUADRO 8 - Clubes da série B

CLUBES SÉRIE B	2012	2013	2014	2015	2016	Média
América – MG	35,71%	42,86%	50,00%	64,29%	64,29%	51,43%
Criciúma – SC	64,29%	64,29%	71,43%	71,43%	71,43%	68,57%
Figueirense – SC	64,29%	71,43%	71,43%	71,43%	64,29%	68,57%
Goiás – GO	57,14%	64,29%	64,29%	57,14%	71,43%	62,86%
Internacional - RS	78,57%	78,57%	71,43%	71,43%	57,14%	71,43%
Juventude – RS	57,14%	57,14%	57,14%	57,14%	57,14%	57,14%
TOTAL	59,52%	63,10%	64,29%	65,48%	64,29%	63,33%

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Quanto aos clubes analisados da série B, observa-se que no decorrer do período houve um crescimento na divulgação das informações. De 2012 a 2015, o percentual teve um aumento de 5,96%, sendo 59,52% em 2012 e 65,48% em 2015, o percentual de 2016 teve uma redução para 64,29%. A média de todos os anos analisados é de 63,33%.

Comparando os percentuais médios da série A e B, nota-se que a média da série B foi maior em 1,43% que a da série A, sendo que a série A divulgou 61,90% e a série B 63,33%. Observa-se que para melhor análise da comparação dos percentuais em médio, seria preciso que todos os clubes da série A e B, tivessem divulgado suas demonstrações durante o período analisado, assim podendo participar da pesquisa realizada.

5 LIMITAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa teve algumas limitações no momento de responder os quesitos propostos para a coleta de dados. Algumas demonstrações contábil-financeiras foram apresentadas de forma incompleta e de difícil compreensão, exigindo maior cuidado na avaliação de cada informação.

Alguns clubes divulgaram suas demonstrações de forma sintética deixando também de esclarecer as informações em suas notas explicativas, portanto, foi analisado cada informação imparcialmente, considerando algumas informações como não divulgadas e outras divulgadas.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O fornecimento de informações relevantes e fidedignas permite uma série de benefícios para aqueles que são interessados e a contabilidade tem esse objetivo de fornecer informações confiáveis a todos os usuários para auxiliá-los em suas decisões.

Esta pesquisa teve como propósito analisar o percentual de divulgação dos ativos intangíveis nas demonstrações contábil-financeiras dos clubes de futebol do campeonato brasileiro de 2017. Para a realização dessa pesquisa foi necessário analisar-se 21 clubes de futebol e 105 demonstrações contábil-financeiras dos anos de 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016. Na pesquisa, também se expõe os critérios indispensáveis para a divulgação dos ativos intangíveis nas demonstrações dos clubes de futebol, que devem ser seguidos de acordo com o CPC 04 (R1) – Ativo intangível.

No desenvolver da pesquisa percebeu-se que muitos clubes não entendem a importância de elaborar e evidenciar suas demonstrações, conforme o CPC 04 (R1) – Ativo intangível, e com esse bloqueio algumas informações passam a ser irrelevantes dificultando o entendimento dos usuários internos e externos.

A partir da análise dos dados, notou-se que nenhum clube de futebol atendeu a todos os critérios do CPC 04 (R1) – Ativo intangível. Na análise sobre os clubes o percentual médio de divulgação no decorrer de 2012 até 2015, cresceu de 59,52% para 64,29% e em 2016, este diminuiu para o percentual de 63,27%, a média total dos anos foi de 62,31%, verificando-se que mesmo não divulgando todos os quesitos disposto no CPC 04 a média total do percentual de divulgação dos clubes foi mais que 50%.

Foram analisados os três quesitos mais e três quesitos menos divulgados nas demonstrações contábil-financeiras. Os quesitos mais divulgados foram sobre a divulgação do balanço patrimonial, demonstração do resultado e das receitas geradas pelos atletas. Quanto aos dois primeiros quesitos a média dos anos foi de 100%, já o terceiro quesito no ano de 2012 e 2013, sendo o percentual de 95% e aumentando a divulgação em 2014 e 2015 para 100% e no último ano analisado reduziu para 90%. Os quesitos menos divulgados foram à divulgação da vida útil definida e indefinida dos ativos intangíveis. Infere-se que nenhum clube divulgou essas informações durante o período analisado e o terceiro quesito é a divulgação da provisão para perda de ativos, foram divulgados nos dois últimos anos com o percentual de 5%.

Conclui-se que houve avanço na divulgação das demonstrações contábil-financeiras durante o período analisado no que diz respeito à quantidade de quesitos divulgados, tendo o maior percentual médio total o time Botafogo-RJ, com 74,29%, portanto, alguns clubes não se importaram em adequarem-se aos critérios dispostos no pronunciamento 04, e o time Atlético-GO, apresentou o percentual médio total menor que 50% de informações divulgadas, sendo o percentual de 20%.

7 ORÇAMENTO

Descrição do material	Unid.	Qtde.	Valor (R\$)	
			Unitário	Total
Cartucho para impressora	un.	1	95,90	95,90
Pacote com papéis A4, 500 folhas	un.	1	21,90	21,90
Mensalidade da internet	-	1	100,00	100,00
Correções gramaticais	-	2	90,00	180,00
Correções metodológicas	-	2	130,00	260,00
Tradução do resumo para o inglês	-	1	35,00	35,00
Total.....				692,80
Fonte financiadora: recursos próprio.				

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. *Curso de contabilidade intermediária em IFRS e CPC*. São Paulo: Atlas, 2014.

AMBRÓSIO, M. A.; DANIEL, P.; ARAGAKI, C. *10º valor das marcas dos clubes brasileiros*. BDO Brasil, 2017. Disponível em: <<https://www.bdo.com.br/pt-br/publicacoes/noticias-em-destaque/10%C2%BA-valor-das-marcas-dos-clubes-brasileiros>>. Acesso em: 17 out. 2017.

BARROS, M. *Contabilidade geral*. Apostila da Fundação Sérgio Contente, jun. 2013. Disponível em: <<http://197.249.65.74:8080/biblioteca/bitstream/123456789/367/1/Apostila%20Contabilidade%20Geral.pdf>>. Acesso em: 21 abr. 2017.

BASTOS, P. S. S.; PEREIRA, R. M.; TOSTES, F. P. Uma contribuição para a evidenciação do ativo intangível – atletas – dos Clubes de Futebol. *Revista Pensar Contábil*, v. 9, n. 36, 2007. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/123/124>>. Acesso em: 3 maio 2017.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 11 maio 2017.

_____. Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998. Institui normas gerais sobre desporto e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, 24 mar. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9615consol.htm#art96>. Acesso em: 11 maio 2017.

BRASIL. Lei n. 10.672, de 15 de maio de 2003. Altera dispositivos da Lei no 9.615, de 24 de março de 1998, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 15 maio 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.672.htm>. Acesso em: 25 set. 2017.

_____. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Itera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, 28 dez. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm#art1>. Acesso em: 11 maio 2017.

CASTILHO, A. P.; BORGES, N. R. M.; PEREIRA, V. T. *Manual de metodologia científica do ILES Itumbiara/GO*. 2. ed. Itumbiara: ILES/ULBRA, 2014. Disponível em: <<http://www.ulbra.br/upload/57c82ea6221906e563c5cf8acba19f84.pdf>>. Acesso em: 11 abr. 2017.

CAVALCANTI, I. A. *Evidenciação do ativo intangível de clubes de futebol do Campeonato Brasileiro série A 2015 sob a ótica do CPC 04*. 2016. 28 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) – Universidade Estadual da Paraíba, Campos I, Campina Grande, 2016. Disponível em: <<http://dspace.bc.uepb.edu.br/jspui/bitstream/123456789/10386/1/PDF%20-%20Isaak%20de%20Andrade%20Cavalcanti.pdf>>. Acesso em: 21 abr. 2017.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBEIS (CPC). *Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1): estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil financeiro*. Brasília, DF: CPC, 2011. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 28 set. 2017.

_____. *Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1): redução ao valor recuperável de ativos*. Brasília, DF: CPC, 2010. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/27_CPC_01_R1_revis%C3%A3o08.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2017.

_____. *Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1): ativo intangível*. Brasília, DF: CPC, 2010. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=35>>. Acesso em: 19 mar. 2017.

_____. *Pronunciamento Técnico CPC 23: políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro*. Brasília, DF: CPC, 2009. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/296_CPC_23_rev%2003.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2017.

_____. *Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1): apresentação das demonstrações contábeis*. Brasília, DF: CPC, 2011. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2009.pdf>. Acesso em: 28 set. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). *Normas brasileiras de contabilidade*. ITG 2003 – Entidade desportiva profissional. Brasília, DF: CFC, 2003. Disponível em: <http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/ITG_2003_audiencia.pdf>. Acesso: 28 set. 2017.

_____. *Resolução CFC nº 1.303/10*. Aprova a NBC TG 04 – Ativo Intangível. Brasília: CFC, 2010. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1303.pdf>. Acesso em: 2 jun. 2017.

_____. *Resolução CFC nº 1.429/2013*. Aprova a ITG 2003 - Entidade Desportiva Profissional. Brasília: CFC, 2013. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1429.pdf>. Acesso em: 11 maio 2017.

CUSTÓDIO, R. S.; REZENDE, A. J. A evidenciação dos direitos federativos nas demonstrações contábeis dos clubes de futebol brasileiros. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 6, 2009. *Anais...* São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos92009/219.pdf>> Acesso em: 24 abr. 2017.

DANIEL, P. *8º valor das marcas dos clubes brasileiros: finanças dos clubes*. BDO Brazil, 2015. Disponível em: <<https://portaldapropagandadotcom.files.wordpress.com/2015/10/valor-das-marcas-2015.pdf>>. Acesso em: 1 maio 2017.

_____. *9º valor das marcas dos clubes brasileiros: finanças dos clubes*. BDO Brazil, 2016. Disponível em: <<https://www.bdo.com.br/pt-br/publicacoes/publicacoes/9%C2%BA-valor-das-marcas-dos-clubes-brasileiros>>. Acesso em: 24 abr. 2017.

DANTAS, J. A. et al. *A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação*. *Revista Economia e Gestão*, Belo Horizonte, v. 5, n. 11, p. 56-76, 2005. Disponível em: <<http://periodicos.pucminas.br/index.php/economiaegestao/article/view/40/34>> Acesso em: 27 set. 2017.

DINIZ, C. R.; SILVA, I. B. *Metodologia científica*. Campina Grande, Natal: UEPB/UFRN - EDUEP, 2008. Disponível e: <http://www.ead.uepb.edu.br/ava/arquivos/cursos/geografia/metodologia_cientifica/Met_Cie_A04_M_WEB_310708.pdf>. Acesso em: 11 abr. 2017.

FERRAZ, F. G. L. *A contabilização dos ativos intangíveis referentes à propriedade industrial das empresas: uma avaliação de sua evidenciação*. 2009. 71 f. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2009. Disponível em: <<http://www.tcc.sc.usp.br/tce/disponiveis/81/812004/tce-11102013-103520/?&lang=br>>. Acesso em: 20 abr. 2017.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. Disponível em: <https://professores.faccat.br/moodle/pluginfile.php/13410/mod_resource/content/1/como_elaborar_projeto_de_pesquisa_-_antonio_carlos_gil.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2017.

_____. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008. Disponível em: <<https://ayanrafael.files.wordpress.com/2011/08/gil-a-c-mc3a9todos-e-tc3a9nicas-de-pesquisa-social.pdf>>. Acesso em: 11 abr. 2017.

GONÇALVES, J. C. S.; CARVALHO, C. A. *A mercantilização do futebol brasileiro: instrumentos, avanços e resistências*. *Cadernos EBAPE, BR*, Rio de Janeiro, v. 4, n. 2, p. 1-27, jun. 2006. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cadernosebape/article/view/4970/3704>>. Acesso em: 10 maio 2017.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDÁ, M. E. V. *Teoria da contabilidade*. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999. Disponível em: <https://pt.slideshare.net/josiel_monteiro/teoria-da-contabilidade-1a-ed-1999>. Acesso em: 21 abr. 2017.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; KANITZ, S. C.; RAMOS, A. T.; CASTILHO, E.; BENATTI, L.; WEBER FILHO, E.; DOMINGUES JÚNIOR, R. *Contabilidade introdutória*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KAUARK, F. S.; MANHÃES, F. C.; MEDEIROS, C. H. *Metodologia da pesquisa: um guia prático*. Itabuna. Via Litterarum, 2010. Disponível em: <<http://197.249.65.74:8080/biblioteca/bitstream/123456789/713/1/Metodologia%20da%20Pesquisa.pdf>>. Acesso em :12 abr. 2017.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. *Fundamentos de metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003. Disponível em: <https://docente.ifrn.edu.br/olivianeta/disciplinas/copy_of_historia-i/historia-ii/china-e-india>. Acesso em: 11 abr. 2017.

MILLS, J. *Charles Miller: o pai do futebol brasileiro*. São Paulo: Panda Books, 2005.

MUNDIM, D. CBF fatura R\$ 647 milhões em 2016, mais do que todos os clubes brasileiros. *Jornal Globo Esporte*, Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: <<http://globoesporte.globo.com/futebol/noticia/cbf-fatura-em-2016-mais-do-que-todos-os-clubes-brasileiros.ghtml>>. Acesso em: 20 abr. 2017.

OLIVEIRA, A. F. Origem do futebol na Inglaterra no Brasil. *Revista Brasileira de Futsal e Futebol*, São Paulo, v. 4, n. 13, p. 170-174, set./dez. 2012. Disponível em: <<http://www.rbff.com.br/index.php/rbff/article/view/154/139>>. Acesso em: 3 maio 2017.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. Disponível em: <<http://www.feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>>. Acesso em: 11 abr. 2017.

REZENDE, A. J. *Estudo sobre as decisões identificadas na gestão de contratos de jogadores de futebol: o caso do clube atlético paranaense*. 2004. 181 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-29092006-160827/pt-br.php>>. Acesso em: 20 abr. 2017.

SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. 4. ed. rev. atual. Florianópolis: UFSC, 2005. Disponível em: <https://projetos.inf.ufsc.br/arquivos/Metodologia_de_pesquisa_e_elaboracao_de_teses_e_dissertacoes_4ed.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2017.

SILVA, J. E. *Contabilidade geral*. 2. ed. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2008. Disponível em: <https://bachfatec.files.wordpress.com/2011/08/contabilidade_geral_livro.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2017.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Análise do ano de 2012

	CLUBES DE FUTEBOL	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	TOTAL	%
1	Atlético – GO	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	3	21,43%
2	Atlético – MG	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
3	Atlético – PR	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	8	57,14%
4	Avaí – SC	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	8	57,14%
5	Bahia – BA	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	8	57,14%
6	Botafogo – RJ	1	1	0	1	1	1	0	1	0	1	0	1	1	1	10	71,43%
7	Corinthians – SP	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
8	Coritiba – PR	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
9	Cruzeiro – MG	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	8	57,14%
10	Flamengo – RJ	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
11	Fluminense – RJ	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
12	Grêmio – RS	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	8	57,14%
13	Palmeiras – SP	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
14	São Paulo – SP	1	1	0	1	1	1	0	1	0	1	0	1	1	1	10	71,43%
15	Vasco da Gama – RJ	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	8	57,14%
16	América – MG	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	5	35,71%
17	Criciúma – SC	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
18	Figueirense – SC	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
19	Goiás – GO	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	8	57,14%
20	Internacional – RS	1	1	1	1	1	1	0	1	0	1	0	1	1	1	11	78,57%
21	Juventude – RS	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	8	57,14%
TOTAL DIVULGADO POR QUESITO		21	21	1	20	20	20	0	3	0	11	0	20	19	19	175	59,52%

APÊNDICE B – Análise do ano de 2013

	CLUBES DE FUTEBOL	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	TOTAL	%
1	Atlético – GO	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	3	21,43%
2	Atlético – MG	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
3	Atlético – PR	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	9	64,29%
4	Avaí – SC	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	8	57,14%
5	Bahia – BA	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
6	Botafogo – RJ	1	1	0	1	1	0	0	1	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
7	Corinthians – SP	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
8	Coritiba – PR	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
9	Cruzeiro – MG	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	9	64,29%
10	Flamengo – RJ	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
11	Fluminense – RJ	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
12	Grêmio – RS	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
13	Palmeiras – SP	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
14	São Paulo – SP	1	1	0	1	1	1	0	1	0	1	0	1	1	1	10	71,43%
15	Vasco da Gama – RJ	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	8	57,14%
16	América – MG	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	6	42,86%
17	Criciúma – SC	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
18	Figueirense – SC	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	10	71,43%
19	Goiás – GO	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
20	Internacional – RS	1	1	1	1	1	1	0	1	0	1	0	1	1	1	11	78,57%
21	Juventude – RS	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	8	57,14%
	TOTAL DIVULGADO POR QUESITO	21	21	5	20	20	19	0	3	0	14	0	20	19	19	181	61,56%

APÊNDICE C – Análise do ano de 2014

	CLUBES DE FUTEBOL	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	TOTAL	%
1	Atlético – GO	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	3	21,43%
2	Atlético – MG	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
3	Atlético – PR	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	9	64,29%
4	Avai – SC	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	8	57,14%
5	Bahia – BA	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	8	57,14%
6	Botafogo – RJ	1	1	1	1	1	1	0	1	0	1	0	1	1	1	11	78,57%
7	Corinthians – SP	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
8	Coritiba – PR	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	10	71,43%
9	Cruzeiro – MG	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	9	64,29%
10	Flamengo – RJ	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
11	Fluminense – RJ	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
12	Grêmio – RS	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	10	71,43%
13	Palmeiras – SP	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
14	São Paulo – SP	1	1	0	1	1	1	0	1	0	1	0	1	1	1	10	71,43%
15	Vasco da Gama – RJ	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	8	57,14%
16	América – MG	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	7	50,00%
17	Criciúma – SC	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	10	71,43%
18	Figueirense – SC	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	10	71,43%
19	Goiás – GO	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
20	Internacional – RS	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	10	71,43%
21	Juventude – RS	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	8	57,14%
TOTAL DIVULGADO POR QUESITO		21	21	9	20	20	20	0	2	0	13	0	21	19	19	185	62,93%

APÊNDICE D – Análise do ano de 2015

	CLUBES DE FUTEBOL	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	TOTAL	%
1	Atlético – GO	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	3	21,43%
2	Atlético – MG	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	10	71,43%
3	Atlético – PR	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	9	64,29%
4	Avai – SC	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	8	57,14%
5	Bahia – BA	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
6	Botafogo – RJ	1	1	1	1	1	1	0	1	0	1	0	1	1	1	11	78,57%
7	Corinthians – SP	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
8	Coritiba – PR	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	11	78,57%
9	Cruzeiro – MG	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	9	64,29%
10	Flamengo – RJ	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
11	Fluminense – RJ	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	10	71,43%
12	Grêmio – RS	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	0	1	0	1	9	64,29%
13	Palmeiras – SP	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
14	São Paulo – SP	1	1	0	1	1	1	0	1	0	1	0	1	1	1	10	71,43%
15	Vasco da Gama – RJ	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	8	57,14%
16	América – MG	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	9	64,29%
17	Criciúma – SC	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	10	71,43%
18	Figueirense – SC	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	10	71,43%
19	Goiás – GO	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	8	57,14%
20	Internacional – RS	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	10	71,43%
21	Juventude – RS	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	8	57,14%
TOTAL POR QUESITO DIVULGADO		21	21	11	20	20	20	0	2	0	13	1	21	19	20	189	64,29%

APÊNDICE E – Análise do ano de 2016

	CLUBES DE FUTEBOL	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	TOTAL	%
1	Atlético – GO	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	14,29%
2	Atlético – MG	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	10	71,43%
3	Atlético – PR	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	9	64,29%
4	Avai – SC	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	9	64,29%
5	Bahia – BA	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
6	Botafogo – RJ	1	1	1	1	1	1	0	1	0	1	0	1	1	1	11	78,57%
7	Corinthians – SP	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
8	Coritiba – PR	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	11	78,57%
9	Cruzeiro – MG	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	9	64,29%
10	Flamengo – RJ	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	8	57,14%
11	Fluminense – RJ	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	10	71,43%
12	Grêmio – RS	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	10	71,43%
13	Palmeiras – SP	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
14	São Paulo – SP	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	0	8	57,14%
15	Vasco da Gama – RJ	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	8	57,14%
16	América – MG	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	9	64,29%
17	Criciúma – SC	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	10	71,43%
18	Figueirense – SC	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	9	64,29%
19	Goiás – GO	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	10	71,43%
20	Internacional – RS	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	1	1	8	57,14%
21	Juventude – RS	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	8	57,14%
TOTAL POR QUESITO DIVULGADO		21	21	12	20	20	20	0	1	0	12	1	19	20	19	186	63,27%

APÊNDICE F – Análise da média

	CLUBES DE FUTEBOL	2012	2013	2014	2015	2016	Média
1	Atlético – GO	21,43%	21,43%	21,43%	21,43%	14,29%	20,00%
2	Atlético – MG	64,29%	64,29%	64,29%	71,43%	71,43%	67,14%
3	Atlético – PR	57,14%	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%	62,86%
4	Avaí – SC	57,14%	57,14%	57,14%	57,14%	64,29%	58,57%
5	Bahia – BA	57,14%	64,29%	57,14%	64,29%	64,29%	61,43%
6	Botafogo – RJ	71,43%	64,29%	78,57%	78,57%	78,57%	74,29%
7	Corinthians – SP	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%
8	Coritiba – PR	64,29%	64,29%	71,43%	78,57%	78,57%	71,43%
9	Cruzeiro – MG	57,14%	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%	62,86%
10	Flamengo – RJ	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%	57,14%	62,86%
11	Fluminense – RJ	64,29%	64,29%	64,29%	71,43%	71,43%	67,14%
12	Grêmio – RS	57,14%	64,29%	71,43%	64,29%	71,43%	65,71%
13	Palmeiras – SP	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%	64,29%
14	São Paulo – SP	71,43%	71,43%	71,43%	71,43%	57,14%	68,57%
15	Vasco da Gama – RJ	57,14%	57,14%	57,14%	57,14%	57,14%	57,14%
16	América – MG	35,71%	42,86%	50,00%	64,29%	64,29%	51,43%
17	Criciúma – SC	64,29%	64,29%	71,43%	71,43%	71,43%	68,57%
18	Figueirense – SC	64,29%	71,43%	71,43%	71,43%	64,29%	68,57%
19	Goiás – GO	57,14%	64,29%	64,29%	57,14%	71,43%	62,86%
20	Internacional - RS	78,57%	78,57%	71,43%	71,43%	57,14%	71,43%
21	Juventude – RS	57,14%	57,14%	57,14%	57,14%	57,14%	57,14%
MÉDIA TOTAL DE DIVULGAÇÃO		59,52%	61,56%	62,93%	64,29%	63,27%	62,31%

