

CICLO DE VIDA E PROCESSO DE CUSTEAMENTO NA FORMAÇÃO DE ATLETAS: Estudo de Caso na Categoria de Base do Sport Club Internacional¹

Sarah Bernardes Silveira²

Paulo Schmidt³

RESUMO

O presente trabalho demonstra como o Sport Club Internacional efetua o processo de formação de atletas com ênfase nos aspectos gerenciais, especialmente o custeamento. Para tanto, foram analisados os elementos contabilísticos no decorrer do período de formação de atletas, sob uma ótica qualitativa e descritiva, por meio de pesquisa doutrinária e normativa, complementando o estudo de caso. A pesquisa foi realizada a partir de entrevistas com um profissional da área de custos da entidade que foi objeto do estudo, também fazendo uso de informações disponíveis nos portais de transparência da entidade, a respeito das categorias de base do clube, e das normas que regulam a formação de atletas no Brasil. Foram considerados os critérios e métodos adotados pelo clube no tratamento dos elementos contábeis envolvidos nesse processo. O artigo também apresenta uma representação adequada do ciclo de vida dos atletas em formação no Sport Club Internacional, concluindo que há importantes diferenças entre essa atividade e as atividades econômicas típicas, considerando que o processo de formação mostrou ser uma sequência não padronizada de eventos, que pode ser influenciável por diversas variáveis, de modo que requer atenção especial.

Palavras-chave: Formação de atletas. Contabilidade. Ciclo de vida.

LIFE CYCLE AND COSTING PROCESS ON ATHLETE DEVELOPMENT: Case Study on Sport Club Internacional's Youth System

ABSTRACT

The present work demonstrates how Sport Club Internacional carries out the process of athlete development with an emphasis on the management aspects, specially the costing. For this purpose, accounting elements were analyzed through the athlete development period, from a qualitative and descriptive point of view, by means of doctrinaire and normative research, complementing the case study. The research was carried out by interviews with a costing professional at the entity that was object to the study, also making use of information

¹ Trabalho de conclusão de curso apresentado no segundo semestre de 2016, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - DCCA, como quesito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Graduanda do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. E-mail: sarahbsilveira@gmail.com

³ Orientador: Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP). Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. E-mail: pschmidt@ufrgs.br

available at the entity's transparency portals regarding the club's youth system, and the rules governing athlete development in Brazil. The criteria and methods adopted by the club in the treatment of accounting elements involved in this process were considered. The article also presents an adequate representation of the life cycle of the athletes in development at Sport Club Internacional, concluding that are important differences between this activity and the typical economic activities, considering that the development process was shown to be a non-standardized sequence of events that can be influenced by several variables, in a way that requires special attention.

Keywords: Athlete development. Accounting, Life cycle.

INTRODUÇÃO

Ao tratar do desporto moderno, Melo Filho (2011) destacou o caráter de espetáculo que o mesmo assumiu e o conseqüente avanço no âmbito profissional, que culminaram em um negócio lucrativo ao ponto de que, segundo o autor, é possível imaginar o desporto e o dinheiro como duas faces da mesma moeda.

Somente no período de janeiro a novembro de 2016, por exemplo, o futebol gerou aproximadamente 4,8 bilhões de dólares apenas em transferências internacionais de atletas, excluídas as transferências internas de cada país, segundo dados da *Fédération Internationale de Football Association, Transfer Matching System GmbH* (2016). Em um contexto no qual o sucesso do clube está relacionado ao seu faturamento e a transparência passou a ser exigência legal, uma contabilidade uniforme e confiável é essencial para obter uma gestão de qualidade.

Dolles e Söderman (2005) tratam, em seu estudo, do futebol como atividade econômica, não só definindo os produtos e seus respectivos consumidores, mas também abordando os desafios para a gestão nessa atividade, que eles entendem deva ocorrer a um nível corporativo. Nesse sentido, dizem: “A comercialização do jogo requer estruturas de gestão e técnica para gerir a totalidade do grupo de possíveis produtos e ofertas em um nível corporativo com os atuais e potenciais recursos financeiros” (DOLLES E SÖDERMAN, 2005, p. 25, tradução nossa). No mesmo artigo, os autores abordam a dicotomia entre os objetivos dos clubes, que definem como a promoção do futebol como atividade esportiva e a administração do mesmo como negócio, alertando a respeito da natureza complexa dessa dicotomia e suas “implicações para a gestão do clube e sua performance financeira” (DOLLES E SÖDERMAN, 2005, p. 06, tradução nossa).

Tendo em vista o contexto até então apresentado, o presente estudo busca responder o seguinte problema de pesquisa: Como é efetuado o custeamento durante o ciclo de vida do atleta em formação na categoria de base do Sport Club Internacional?

Portanto, o objetivo geral do estudo é demonstrar como o Sport Club Internacional efetua o processo de formação de atletas com ênfase no plano gerencial, em especial na questão do custeamento. Dentro desse contexto, é possível idealizar as categorias de base como um elemento de alta importância estratégica, considerando os resultados desportivos que ela pode trazer ao clube, e ainda os possíveis resultados financeiros com eventual transferência de atletas.

É nesse âmbito da visão do atleta como produto ou mercadoria que se pode fazer uma crítica, considerando o “momento em que os investimentos em capitais futebolísticos geram dividendos, em que o dom, pode-se dizer, vira dinheiro, podendo ser medido, quantificando e novamente trocado por outros bens” (DAMO, 2005, p.338). Para Damo (2005), a vinculação contratual do atleta perante o clube é um dos elementos dessa visão do atleta e de seu dom como mercadoria.

No entanto, o presente trabalho contempla justamente uma visão de gestão da atividade econômica, sendo essencial para tanto que se trabalhe com essa atividade usando tais termos, na falta de uma produção acadêmica própria que contenha conceitos e termos científicos que respeitem as peculiaridades dessa atividade, e suas dicotomias. É por essas peculiaridades que se percebe a relevância do tema, consubstanciada nos riscos de uma atividade que é, ao mesmo tempo, pouco trabalhada no âmbito científico e altamente explorada na prática, com a presença de crianças e adolescentes em um ambiente ultracompetitivo, ao ponto de atingir um caráter laboral bastante restritivo, mas que inicia tendo caráter lúdico (DAMO, 2005).

A título de oportunidade, há que se mencionar o Regulamento de Licenças de Clubes da Confederação Sul-Americana de Futebol (CONMEBOL), de 13 de setembro de 2016, que tem por objetivo “incentivar o desenvolvimento e treinamento de jovens jogadores em cada clube” (CONMEBOL, 2016, p. 9, tradução nossa), e que estabelece os critérios legais para a concessão das licenças para participar de competições internacionais, exigindo, como critérios desportivos, a presença de um programa de desenvolvimento de jovens com projeto aprovado pela federação nacional, contendo ao menos duas equipes na faixa etária de 15 a 21 anos e uma equipe na faixa etária de 10 a 14 anos, além de uma equipe de base feminina, em faixa etária não especificada, todas participando de campeonatos oficiais.

Tal regulamento é só mais um exemplo da intensificação do interesse normativo no futebol, e, mais especificamente, na formação de atletas, como evidenciado também pelo Decreto 7.984 de 2013, que, por exemplo, estabeleceu os critérios legais para concessão do certificado de clube formador no Brasil (BRASIL, 2013).

Essas exigências legais e alterações no ordenamento jus-normativo têm efeitos contábeis, e em um tema de baixa produtividade acadêmica se percebe a raridade de análises multidisciplinares que tenham por motivação tratar das particularidades e dicotomias presentes nesse objeto de estudo; é nesse contexto que se insere o presente trabalho. No âmbito da contributividade, há que se ressaltar as deficiências encontradas em textos normativos a respeito de tais efeitos contábeis na atividade em questão, sugerindo a relevância desse tipo de trabalho para que se estabeleçam cada vez mais critérios e procedimentos específicos que respeitem suas peculiaridades.

Um exemplo dessas deficiências é o fato de que a parte contábil do regulamento da CONMEBOL, supra referido, contém apenas exigências mínimas de evidenciação contábil, que também não são complementadas no âmbito nacional, no qual ainda se percebe a omissão da Lei Pelé a respeito de tais efeitos. Também se percebe que esse aumento de interesse normativo não alcançou as normas contábeis, restritas ainda à Interpretação Técnica Geral 2003 (ITG 2003), que regula, muito brevemente, as atividades desportivas nacionais.

Em termos de estrutura, este artigo é composto por cinco seções. A primeira seção contém a introdução do presente estudo, onde o mesmo é apresentado; na segunda seção são contemplados aspectos relevantes para a pesquisa; na terceira seção são expostos os procedimentos metodológicos utilizados; na quarta seção se encontra o estudo de caso e a análise realizada utilizado a base teórica apresentada na segunda seção; e, por fim, na quinta seção, são apresentadas as considerações finais.

2 ASPECTOS RELEVANTES PARA PESQUISA

Nesse capítulo serão abordados conceitos e características relevantes à formação de atletas, incluindo o desporto como material constitucional, repercussões dessa materialização e, ainda, o desporto como atividade econômica prevista em lei. A relação entre o clube e os atletas em formação também é abordada, no que tange à necessidade de regulamentação e aos benefícios advindos dessa. Em seguida, trata-se das normas e legislações que regulam o controle e divulgação dos custos referentes à formação de atletas, nas entidades desportivas.

Por fim, são abordados conceitos relacionados à gestão no futebol e alguns estudos relacionados ao tema.

2.1 FORMAÇÃO DE ATLETAS NO DESPORTO BRASILEIRO

No Brasil, como em diversos outros países, o desporto tem *status* constitucional (MELO FILHO, 1990). A respeito do tema, Melo Filho (1990, p.15) argumenta que “Por se tratar de uma atividade que envolve a todos, direta ou indiretamente, como realização individual e/ou coletiva, era irreversível a necessidade de outorga do *status* constitucional ao desporto”. O desporto foi materializado no artigo 217 da Constituição (1988), que elenca o dever do Estado de fomentar práticas desportivas, observando: a autonomia das entidades, no que tange à forma de organização e funcionamento das mesmas; a destinação de recursos públicos, priorizando o desporto com fins educacionais, sobre o de alto rendimento; o tratamento diferenciado para o desporto; e a proteção e o incentivo às manifestações desportivas de criação nacional (BRASIL, 1988).

A Lei 9.615 de 1998 (Lei Pelé) define, em seu artigo 3º, as possíveis manifestações do desporto, dentre elas: educacional, de participação, de rendimento e de formação. Dessas manifestações do desporto, os que se mostram relevantes ao presente estudo são: o desporto de rendimento, que se refere à prática, nacional e internacional, cuja finalidade é a obtenção de resultados e a integração; e o desporto de formação, que se caracteriza pelo desenvolvimento dos conhecimentos desportivos, objetivando o aperfeiçoamento da prática do desporto (BRASIL, 1998).

A Lei Pelé reconhece, no artigo 2º, parágrafo único, a exploração profissional do desporto como atividade econômica, apresentando uma série de princípios a serem seguidos no desenvolvimento dessa atividade, dentre os quais estão a transparência financeira e administrativa, bem como a moralidade na gestão desportiva (BRASIL, 1998). Tal artigo foi incluído pela Lei nº 10.672, de 2003, convertida a partir da Medida Provisória Nº 79 de 2002, na Exposição de Motivos da qual foi apontado:

O esporte profissional não é somente patrimônio cultural de interesse geral, mas, também, configura atividade econômica. Patrocínios, transações envolvendo jogadores, venda dos direitos de transmissão, enfim, a atividade envolve contratos milionários e tem, como principal objetivo, a obtenção de lucro (CARVALHO, 2002, p. 01).

O envolvimento de crianças e adolescentes em um ambiente no qual se desenvolve uma atividade econômica exige muita atenção, principalmente por envolver situações de alta

concorrência e cobrança de resultados. É necessário atentar sempre ao princípio da prioridade absoluta e buscar respaldar legalmente os jovens. (CENTRO DE DEFESA DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE YVES DE ROUSSAN, 2013).

A necessidade de regulamentação quanto à relação entre o atleta em formação e o clube se fez necessária para garantir a segurança e os direitos de ambos, dada eventual vulnerabilidade das partes. É importante ressaltar que tal vulnerabilidade é relativa, tendo em vista as possíveis diferenças de posição entre os atletas em formação e os clubes formadores perante o mercado. Melo Filho (2011) aborda o fator de proteção dos clubes formadores, por meio da apresentação de situações de vulnerabilidade, tanto por parte dos jovens, que se encontravam em situação de risco devido ao tráfico de seres humanos; quanto por parte dos clubes, que perdiam todo o investimento empregado na formação em consequência da pilhagem de jogadores jovens.

A entidade de prática desportiva deve cumprir as exigências legais elencadas no parágrafo 2º, artigo 29, da Lei Pelé, no artigo 49 do Decreto 7.984/03 e no anexo II da Resolução da Presidência (RDP) nº01/2012, emitida pela Confederação Brasileira de Futebol (CBF), para que possa ser considerada formadora (BRASIL, 1998; BRASIL, 2013; CBF, 2012). Tais exigências protegem o jovem de modo geral, uma vez que proporcionam apoio financeiro, psicológico, educacional, jurídico e médico. Como consta no parágrafo 3º da Lei Pelé, cabe à entidade nacional de administração do desporto certificar-se de que tais requisitos estão sendo cumpridos (BRASIL, 1998). No Brasil, a entidade responsável é a confederação da modalidade em questão, e para o futebol essa confederação é a CBF.

Ao ser considerado um clube formador, a entidade também é beneficiada por uma série de mecanismos que, além de garantir a indenização quanto aos gastos com a formação do atleta, caso o mesmo opte por trocar de clube, também asseguram o direito de assinar o primeiro contrato especial de trabalho desportivo nos termos do artigo 29 da Lei Pelé (BRASIL, 1998). É nesse momento que são definidos os percentuais dos direitos econômicos em eventual transferência, o que também é uma possível fonte de retorno dos investimentos no atleta. Outro exemplo desses benefícios é o mecanismo de solidariedade, tanto na modalidade internacional, quanto na modalidade nacional. O mecanismo de solidariedade internacional é previsto no artigo 21 do *Regulations on the Status and Transfer of Players* (RSTP), pelo qual se garante um percentual do valor de transferência aos clubes formadores, proporcional ao período de presença do atleta no clube (FÉDÉRATION INTERNATIONALE DE FOOTBALL ASSOCIATION – FIFA, 2016). Mecanismo similar foi adotado

nacionalmente, por meio de alteração da Lei Pelé, consubstanciada no artigo 29-A da mesma. Ao contrário dos direitos econômicos, que o clube formador poderá negociar apenas uma vez, o mecanismo de solidariedade garante que o percentual devido será recebido a cada transferência onerosa do atleta durante toda a sua carreira, tratado no artigo 21, anexo 5 do RSTP (FIFA, 2016).

2.2 OBRIGAÇÕES NORMATIVAS DOS CLUBES FORMADORES

Nas últimas décadas a questão da formação de atletas passou a receber cada vez mais atenção, tanto das entidades organizadores dos desportos, quanto de entes estatais. No Brasil, uma série de alterações às normas desportivas foi promovida pelo poder legislativo; bem como foi emitido pronunciamento pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que também foi posteriormente alterado. A própria entidade organizadora do futebol no Brasil, CBF, emitiu resolução da presidência para cumprir suas obrigações nessa área.

A seguir serão tratados elementos desse rol normativo, divididos de forma temática entre o reconhecimento, composição, apuração, classificação patrimonial e evidenciação dos custos com formação de atletas.

2.2.1 Atleta em formação: reconhecimento do ativo e composição dos custos

Não há uma regra, nas bases normativas nacionais, que defina o período exato de formação ou o momento em que deve haver a profissionalização. Todavia, do artigo 29-A da Lei Pelé, que trata em seu conteúdo do mecanismo de solidariedade, pode ser extraído o mais próximo de uma definição (BRASIL, 1998). Esse, como pode ser observado a seguir, traz em seus incisos o percentual do valor pago quando da transferência nacional que cabe ao clube formador, por conta do período em que esse contribuiu na formação do atleta.

Art. 29-A. Sempre que ocorrer transferência nacional, definitiva ou temporária, de atleta profissional, até 5% (cinco por cento) do valor pago pela nova entidade de prática desportiva serão obrigatoriamente distribuídos entre as entidades de práticas desportivas que contribuíram para a formação do atleta, na proporção de:

I - 1% (um por cento) para cada ano de formação do atleta, dos 14 (quatorze) aos 17 (dezesete) anos de idade, inclusive; e II - 0,5% (meio por cento) para cada ano de formação, dos 18 (dezoito) aos 19 (dezenove) anos de idade, inclusive. (BRASIL. Lei 9.615, 1998, art. 29-A, I)

Tal dispositivo legal permite que se infira o período que corresponde à formação. Portanto, entre as idades de quatorze a dezenove anos, inclusive, entende-se que o atleta se encontra em formação. No Brasil, durante esse período, o clube pode firmar um contrato de

formação desportiva com o atleta não profissional em formação, direito assegurado no §4 do artigo 29 da Lei Pelé (BRASIL, 1998).

A FIFA (2016), no entanto, no artigo 1.1, anexo 4, do seu RSTP, regula que o período de formação se dá dos doze aos vinte e três anos. A concepção acerca do período de formação inferido a partir da Lei Pelé, então, diverge do regulamento da FIFA. Todavia, em casos de transferências com clubes internacionais, o período a ser observado pelo mecanismo de solidariedade é o regulamentado pela entidade internacional.

Os clubes brasileiros podem estender o período de formação, de modo que o atleta não profissional permaneça em formação até os vinte e três anos, todavia a idade mínima a ser adotada deve ser mantida em quatorze anos. No Brasil, essa é a idade mínima para realização de qualquer tipo de atividade laboral, conforme direito assegurado na Constituição Federal (1988), em seu artigo 7º, inciso XXXIII. Portanto, qualquer projeto de prática do esporte promovido pelo clube com participação de menores de quatorze anos deve possuir caráter educacional, evitando a seletividade e a hipercompetitividade, como disposto na Lei Pelé em seu artigo 3º, inciso I (BRASIL, 1998).

A partir da idade mínima, o clube pode passar a contabilizar tal ativo, seguindo a ITG 2003, aprovada pela Resolução N.º 1.429/13 do CFC que regulamenta os aspectos contábeis das Entidades Desportivas Profissionais. O item 5 da ITG 2003 estabelece que os gastos diretamente relacionados com a formação de atletas devem ser classificados no Ativo Intangível, bem como constar em nota explicativa. Quaisquer gastos incorridos no período que antecede a formação, antes da ativação, configuram despesas; após esse evento passam a ser contabilizados como custos de formação.

A norma contábil, no entanto, não define a composição dos custos com formação. Porém, o Decreto N.º 7.984 de 2013 que regulamenta a Lei Pelé impõe à entidade organizadora do desporto, no caso à CBF, a obrigação de “padronizar as bases de cálculo dos custos diretos ou indiretos das entidades formadoras”, no inciso IV do seu artigo 52 (BRASIL, 2013).

Quanto à composição dos custos, pode-se inferir, com base na Lei Pelé, que podem ser incluídos nesses custos as obrigações exigidas para a obtenção do *status* de clube formador, por meio do Certificado de Clube Formador emitido pela entidade organizadora. Dentre essas obrigações, podemos citar as que constam listadas nos incisos do parágrafo 2º do artigo 29 da Lei Pelé, no artigo 49 do Decreto 7.984 de 2013, que regulamenta a anterior e no anexo II da RDP nº01/2012, emitida pela CBF (BRASIL, 1998; BRASIL, 2013; CBF, 2012). Os clubes

que excedem as expectativas legais são categorizados, pela CBF, como clubes formadores A, sendo-lhes concedido o certificado provisório de dois anos, ao passo que, aos clubes de categoria B, que se limitam a atender os requisitos mínimos, é concedido o certificado com prazo de um ano (CBF, 2012).

2.2.4 Custos de formação de atletas

A Resolução do CFC nº 1.429 de 2013, que revogou a Resolução CFC n.º 1.005 de 2004, dispõe em seu item 15 sobre os controles mínimos que devem ser atendidos quanto ao registro dos gastos com formação de atletas. O primeiro controle definido no item 15 é a “composição dos gastos diretamente relacionados com a formação de cada atleta em base mensal” (CFC, 2013, p.03) e o segundo é o regime de competência, no qual os gastos devem ser organizados quanto ao tipo, evidenciando o grupo a que pertence tal gasto, como, por exemplo, os gastos com a comissão técnica, transporte e educação; e categoria, segregando os gastos direcionados às categorias infantil, juvenil e júnior, por exemplo (CFC, 2013).

No que se refere à definição da natureza dos gastos, a ITG 2003 determina, no seu item 5, que os gastos diretamente relacionados com a formação devem ser considerados custos, e os demais, despesas (CFC, 2013). Todavia, quanto ao método de custeio, não há, até o presente momento, normatização referente à adoção de um método específico, logo, se o clube estiver respeitando o princípio da competência, evidenciando apropriadamente o tipo e o grupo de origem do gasto, é possível optar pelo método que melhor se aplique ao clube, considerando a estrutura de controle que o mesmo tem capacidade de manter e o que deseja extrair em termos de informação.

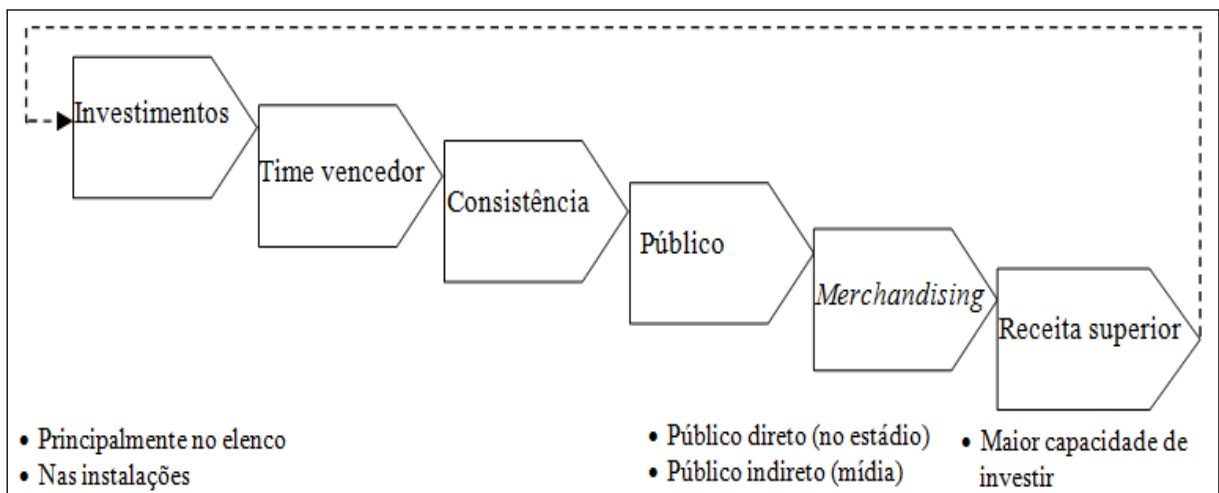
Quando da assinatura do contrato profissional, o montante dos custos de formação do atleta, até então classificado em conta específica de formação de atletas, deve ser reclassificado, passando a ser reconhecido na conta Atletas Formados, ainda no intangível, como consta no item 6 da ITG 2003 (CFC, 2013). Segundo a ITG 2003, item 7, os direitos contratuais de tais atletas devem, então, ser amortizados de acordo com o prazo de seus contratos (CFC, 2013). Como disposto no artigo 29 da Lei Pelé, a entidade formadora tem o direito de assinar com o jovem seu primeiro contrato especial de trabalho quando o atleta completar dezesseis anos (BRASIL, 1998). Tal idade mínima para profissionalização é reforçada no inciso III do artigo 44 da Lei Pelé, que veda a prática do profissionalismo a menores de dezesseis anos.

2.3 GESTÃO APLICADA AO FUTEBOL

Ainda a título de referencial teórico é imperativo tratar do tema da gestão, o que será feito pelo enfoque da controladoria, que segundo Mosimann (1993, p. 96) “se ocupa da gestão econômica das empresas com fim de orientá-las para eficácia”.

Padovezze (2015) entende que a controladoria é o órgão responsável pela gestão econômica da empresa, e tem como objetivo levá-la à maior eficácia, sendo essa, medida pelo lucro. No ambiente desportivo, há uma forte ligação entre o desempenho financeiro e desportivo, logo é imperativo que o clube não se limite a montar o melhor time possível de jogadores, mas, também, utilize mecanismos de gestão eficazes (ROSSON, 2001). A Figura 1, a seguir, demonstra a cadeia de valor do clube de futebol.

Figura 1 – Cadeia de valor do Futebol como negócio



Fonte: Salomon Brothers Inc. (1997, apud Rosson, 2001)

Ainda no plano gerencial, merece destaque a questão do ciclo de vida. Esse método de avaliação, segundo Maximiano (2011, p.349) consiste na “sequência de fases que vão do começo ao fim de um projeto” ou produto. Essa ferramenta de análise tem por etapas típicas: a descoberta, fase de inspiração ou identificação da oportunidade; a concepção, no qual se cria a representação ideal do produto final; o *design*, representação ideal se torna um desenho detalhado; o desenvolvimento, onde se elabora o produto; e a entrega do produto ao cliente. Uma das propostas do trabalho é criar uma representação apropriada no plano gerencial do processo de formação de atletas.

Além das atividades relacionadas à gestão econômica, cabe ressaltar a importância da atuação da controladoria, uma vez que é o órgão mais capacitado para tanto, no controle das

atividades regulamentares (PADOVEZZE, 2015). Cada vez mais está se expandindo o ordenamento jus-normativo, tanto no âmbito internacional por disposições de entidades como a FIFA e CONMEBOL, quanto no âmbito nacional com as alterações da Lei Pelé e da Interpretação Técnica Geral que dispõe sobre as entidades de prática desportiva, o que justifica uma preocupação maior a respeito do *compliance*.

A partir de 2017, por exemplo, o futebol brasileiro terá um prêmio de gestão, denominado Gestão Campeão, por iniciativa da Ambev, por meio do projeto Por um Futebol Melhor. Esse prêmio será disputado por clubes das Séries A e B do Campeonato Brasileiro e tem o potencial de atrair investidores e parcerias, por meio da divulgação das boas práticas de gestão. A empresa de auditoria Ernst & Young será a responsável pela avaliação dos modelos de gestão dos clubes. A avaliação se dará em sete critérios, a saber: gestão e planejamento; administração e finanças; comercial e marketing; futebol profissional; categorias de base; sócio torcedor; e resultados. A Fundação Instituto de Administração irá desenvolver um curso de pós-graduação na área de Gestão do Esporte a partir das melhores práticas adotadas pelos clubes e avaliadas pelo prêmio (LEISTER FILHO, 2016).

2.4 ESTUDOS RELACIONADOS

Os temas em questão são caracterizados por um processo ativo de normatização, contando com normas internacionais, provenientes de entidades privadas, bem como com normas nacionais, que sofreram diversas alterações nas últimas décadas, por conta de uma maior atenção do poder legislativo brasileiro. Essas constantes alterações se refletem nas pesquisas realizadas na área, na qual se percebe uma rápida defasagem.

Na monografia de Back (2005) foi enfocada a gestão dos custos a partir do método de custeio *Activity Based Costing* (ABC), contando com dados do Avaí Futebol Clube. O autor contextualiza a rotina das categorias de base do clube e a situação dos jovens, tratando de um período anterior às diversas obrigações normativas impostas à atividade, tanto do ponto de vista contábil, quanto do jurídico.

Moraes e Silva (2010), por sua vez, elaboraram um estudo de caso referente à apuração dos custos de formação, expondo em detalhes o processo observado no Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense, desde os percentuais de custos por departamento aos critérios de rateio. O estudo abrange também a garantia de ressarcimento dos custos apurados, o direito de assinar o primeiro contrato e o mecanismo de solidariedade. As práticas aplicadas pelo clube, quando da elaboração da pesquisa, seguiam os padrões definidos pelo CFC na Resolução nº

1.005/2004, que vigorava na época, mas foi posteriormente revogada. Além disso, se trata de um período anterior às diversas alterações referentes à formação de atletas da Lei Pelé pela Lei 12.395 de 2011.

Em estudo de caso, que bastante se assemelha à presente proposta, tendo por unidade de pesquisa o Coritiba Foot-Ball Club, Pacheco et al. (2013) analisaram os procedimentos de custos de formação de atletas e a mensuração do ativo intangível. No decorrer do estudo, foi detalhado o processo de formação do custo pelo método de Custeio ABC. Os autores abordaram, também, a classificação patrimonial do valor obtido e, brevemente, os benefícios econômicos advindos do status de clube formador.

Por fim, na área de antropologia social, Damo (2005) desenvolveu uma tese que aborda o processo de formação, trazendo a luz o dispositivo utilizado no aperfeiçoamento do talento dos jovens atletas para se tornarem profissionais aptos. Este estudo não trata dos aspectos e tratamentos contábeis desse ativo, mas aborda, com propriedade, as diversas variáveis que influenciam o sucesso desse investimento ao evidenciar os comportamentos e motivações dos jovens frente às situações às quais são expostos no processo de formação. A tese foi desenvolvida a partir da observação, em vários centros de formação no Brasil e na França, destacando o Sport Club Internacional e o Olympique Marseille.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa, no que tange aos objetivos, se configura como descritiva, uma vez que procura demonstrar, sem efetuar quaisquer modificações, os elementos e características do processo de custeamento no período de formação dos atletas da categoria de base do Sport Club Internacional. Segundo Prodanov e Freitas (2013), em uma pesquisa descritiva o pesquisador assume a função de estudioso do fato; o mesmo descreve os fatos, sem quaisquer interferências da sua parte, para então analisá-los, ou seja, ele obtém os dados para então extrair as informações neles contidas, visando à solução do problema de pesquisa levantado.

Quanto à forma de abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa. Como apontam Prodanov e Freitas (2013), esse método tem como foco principal de abordagem o processo e o significado dos dados que tem como fonte direta o ambiente. É importante salientar que, no caso dessa pesquisa, o montante dos custos de atletas em formação está disponível nas demonstrações publicadas pelo clube, a questão central não é a apuração dos custos, mas os processos, decisões e tratamentos desses durante a apuração. No que tange aos procedimentos

técnicos de coleta, a pesquisa contém, além da pesquisa doutrinária e normativa, um estudo de caso (PRODANOV E FREITAS, 2013).

No decorrer da pesquisa, é possível perceber que a mesma adota um caráter multidisciplinar ao contemplar a formação de atletas, pois além da ótica contábil, foco desse estudo, as abordagens normativa e antropológica se fazem necessárias na busca para contemplar as diversas variáveis que compõe esse processo. Portanto, para realização do presente estudo foram utilizados artigos e teses que tratam da temática formação de atletas em áreas como gestão, contabilidade de custos, contabilidade societária, antropologia e direito desportivo.

No âmbito normativo, as principais fontes utilizadas na elaboração do presente estudo foram a ITG 2003, que estabelece procedimentos específicos de avaliação, registro e estruturação das demonstrações contábeis das entidades desportivas profissionais; e a Lei 9.615 de 1998, conhecida como Lei Pelé, que institui normas sobre o desporto. Por meio do estudo de caso, é possível investigar um evento, como o ciclo de vida, atentando às características significativas desse, assim como às características das partes envolvidas e das relações entre essas (YIN, 2001).

A unidade escolhida, para a realização do estudo de caso foi o Sport Club Internacional de Porto Alegre, no Rio Grande do Sul. Esse é um clube de grande porte, com programa de formação já consolidado, e que conquistou certificado de categoria A junto à CBF. Seu programa de formação já foi base de uma tese de pós-graduação em antropologia social elaborada por Damo (2005), intitulada “Do Dom à Profissão”. Esse estudo foi de grande valia na elaboração da presente pesquisa, pois, além de contemplar a trajetória do jovem dentro do programa com propriedade e grande riqueza de detalhes, permite a visão das variáveis bastante complexas que influem no comportamento desse ativo e, por fim, no rumo do investimento.

O levantamento de dados do clube se deu por meio de duas entrevistas, com analista de custos designado pelo contador do Internacional. A primeira, realizada durante a fase inicial da pesquisa, teve como intuito contemplar de forma geral a atividade de formação de atletas dentro do clube, assim como as condições do clube para participar do estudo. Para tanto, foi realizada uma entrevista pautada por tópicos e perguntas abertas. Para a segunda entrevista, no entanto, foram elaboradas perguntas específicas para esclarecer questionamentos pontuais que surgiram no decorrer do estudo. Além das entrevistas, foram

analisadas as informações contidas nas demonstrações financeiras de 2015, no Portal da Categoria de Base e no Portal de Transparência do clube.

O primeiro desafio enfrentado na realização dessa pesquisa foi encontrar um clube de futebol que estivesse disposto a participar desse estudo. O convite foi feito por e-mail ou webmail, quando disponível, a dez clubes de futebol do Rio Grande do Sul e de Santa Catarina, todos detentores de Certificado de Clube Formador da CBF, A ou B, todavia apenas o Sport Club Internacional e o Grêmio Foot-Ball Porto Alegre retornaram o contato. O primeiro informou que seria repassado para o responsável pela categoria de base, e o segundo apresentou negativa no sentido de que, por determinação da direção do clube, não são oferecidos dados para projetos de pesquisa e trabalhos acadêmicos. Nesse contexto de pouca transparência, a realização da pesquisa só foi possível após o contato bem sucedido com o contador do Internacional, por indicação do responsável pela área de Controladoria e Transparência do próprio clube.

Houve limitações quanto às possíveis análises, uma vez que foi permitida apenas a realização de entrevistas, sem acesso a documentos, planilhas e rotinas; alguns dados e informações não foram disponibilizados, como, por exemplo, a lista de componentes dos custos com formação de atletas, o valor médio do primeiro salário após a profissionalização, e informações relacionadas às análises gerenciais efetuadas pelo clube na categoria de base, em virtude de sua importância gerencial. No entanto, visto que o foco do trabalho não é a apuração do custo dos atletas, mas sim os elementos que compõem esse custo, tais valores não são essenciais para a realização do trabalho.

4 ESTUDO DE CASO E ANÁLISE

O período de formação no Sport Club Internacional, objeto desse estudo, se estende dos quatorze anos até os dezenove anos completos, essa informação foi fornecida pelo analista de custos na primeira entrevista realizada. Tal entendimento é similar ao que pode ser inferido a partir das determinações da Lei Pelé, no que tange ao mecanismo de solidariedade (BRASIL, 1998). Partindo desse entendimento, o período de formação foi dividido em categorias, a saber: mirim, infantil, juvenil B, juvenil A e júnior, de cujas idades respectivas são: quatorze, quinze, dezesseis, dezessete, dezoito e dezenove anos, inclusive (Quadro 1). Quando o atleta ingressa na categoria de base ele é direcionado à categoria correspondente.

Quadro 1 – número de atletas por idade e categoria - Informações de agosto de 2016

Categoria	Mirim	Infantil	Juvenil B	Juvenil A	Junior
Idade	14	15	16	17	18/19
Atletas por grupo	22	25	24	26	33

Fonte: Elaborado pela autora, com base nas informações presentes no Portal de Transparência do Clube, (2016).

Percebe-se, ao analisar as informações divulgadas no portal de transparência do clube, que há uma distinção entre o entendimento de período de formação e categoria de base, estando o primeiro contido na segunda. Em entrevista, foi definido o início da categoria de base aos 10 anos de idade, na escolinha, que no caso do Internacional, seria a Escola Rubra. No entanto, o período de formação tem início a partir dos 14 anos, quando é possível assinar o contrato de formação junto ao clube. Em nota explicativa, nas Demonstrações Financeiras do clube, referentes ao período de 2015, integram os custos com atletas amadores, classificados na conta Atletas em Formação: “menores de 16 anos ou que não tenham assinado contrato profissional com o clube”.

Dentre os jovens que participam da Escola Rubra, é composta uma Equipe de Treinamento Especial, esses jovens possuem uma rotina de treino diferenciada e “representam o Internacional em competições de âmbito regional, estadual e nacional” das categorias Sub-10 até Sub-13, sendo essas categorias nomeadas a partir da respectiva faixa etária dos jovens que as compõe, conforme o Portal da Categoria de Base do clube. Os gastos relacionados à Escola Rubra são contabilizados como “Custos operacionais das atividades”, juntamente com os custos da Categoria Principal, do Inter B e da Categoria de Base, como pode ser observado no Orçamento de 2016 no Portal de Transparência do clube. Todavia, esses jovens não integram o ativo intangível do clube, ou seja, os custos não podem ser contabilizados como custos de formação de atletas no Ativo Intangível, nem carregados em caso de assinatura de contrato de formação.

É possível perceber uma discrepância entre o *status* no plano normativo e a realidade fática, tanto no início do período de formação, quanto no final. Os jovens da Equipe de Treinamento Especial já competem e, como os demais da escolinha, treinam juntamente com os atletas em formação. Assim como os jovens acima de 16 anos que, mesmo com contrato profissional assinado, permanecem nas categorias de base, pois, segundo o entrevistado, “ainda não estão prontos para se unirem ao time principal”, todavia a firma do contrato profissional se faz necessária, uma vez que, “se não tivesse a carteira assinada com 17 anos, outro clube chega e leva ele embora e a gente não pode correr esse risco”. Em tais situações se

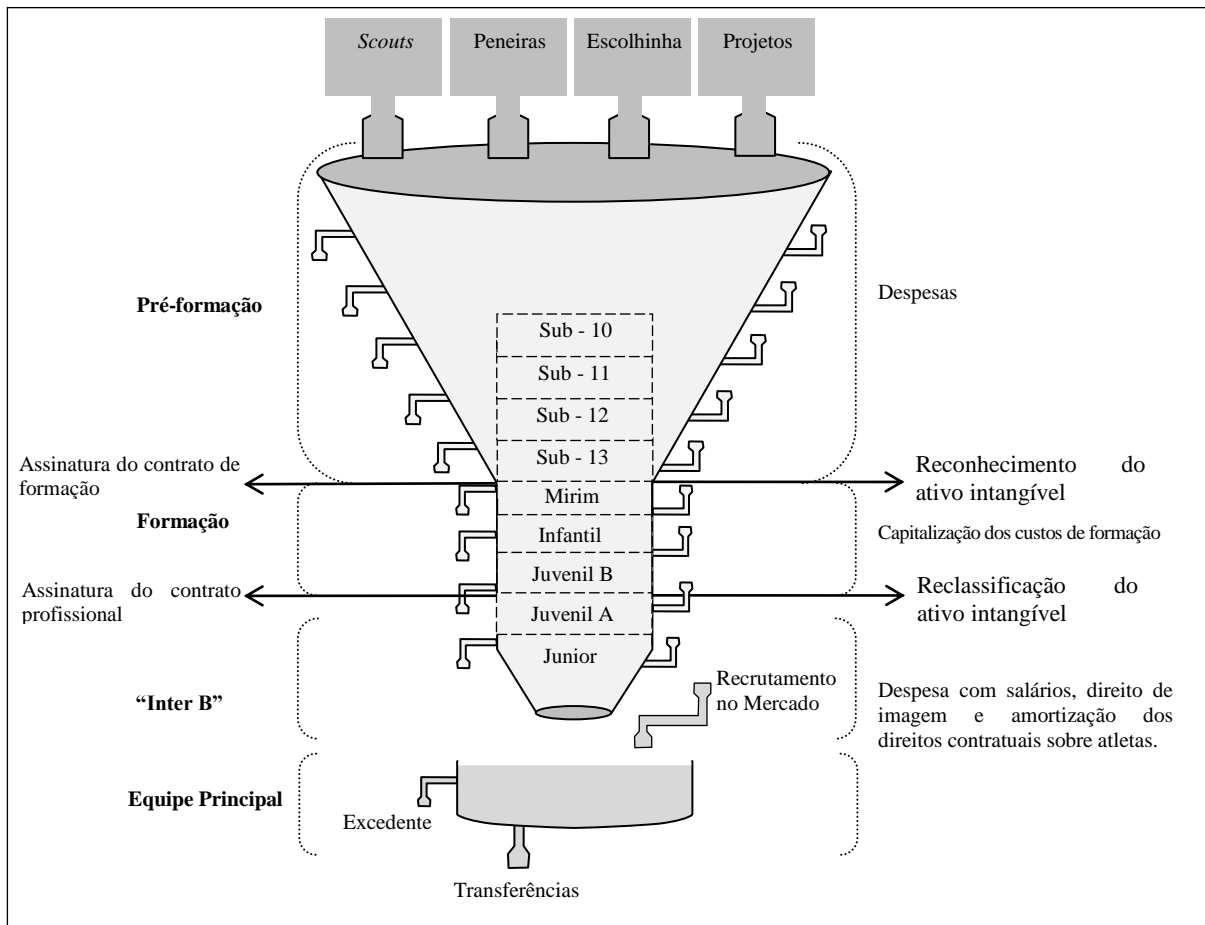
percebem diferentes tratamentos contábeis para pessoas que estão vivenciando a mesma situação fática, por conta dos interesses do clube ou uma eventual pequena diferença de idade entre atletas.

O jovem pode ser prospectado para a categoria de base de várias formas: por meio de peneiras, forma de captação de atletas na qual os candidatos são avaliados em um processo de seleção; por transferências entre clubes; pela indicação de olheiros, internacionalmente denominados como *scouts*; e pelo recrutamento a partir da escolinha ou dos projetos de prática do esporte, com caráter educacional, oferecidos pelo clube. Após a prospecção, a formação inicia com o registro do contrato de formação, previsto no §4, artigo 29 da Lei 9.615/98, esse é realizado para todos os jovens que passam a compor a equipe de atletas amadores da categoria de base do Internacional e configura o momento em que o ativo é reconhecido, segundo o analista de custos, na segunda entrevista.

Quando do reconhecimento desse ativo o mesmo é contabilizado no Ativo Intangível, na conta Atletas em Formação, conforme orientado no item 6 da ITG 2003. Nesse momento, se inicia a capitalização dos custos. Na entrevista, se fez a afirmação de que todos os gastos incorridos anteriormente à ativação são considerados como despesas, o que é incongruente em comparação com o Portal de Transparência, no entanto é possível que essa denominação informal dos gastos tenha explicação no fato de que o clube não espera ter retornos nos gastos em projetos como a Escola Rubra. Mesmo assim, dependendo da forma de prospecção do atleta amador, como no caso de transferência de atletas ainda em período de formação, não são considerados quaisquer gastos em clubes anteriores no custo de formação do clube atual, o que justifica a visão desses valores como despesa.

A compreensão do processo que envolve a composição desse ativo é de suma importância para a gestão do mesmo. O ciclo de formação de atletas, da prospecção até a profissionalização ou não, pode ser representado satisfatoriamente por meio de um funil. Segundo Damo (2005), esse modo de representação é recorrente no circuito futebolístico. A análise por um ciclo de vida típico, como o de Maximiano (2011) marcado pelas etapas de descoberta, concepção, *design*, desenvolvimento e entrega se mostra insuficiente por ignorar variáveis presentes na realidade fática como a prospecção tardia ou a profissionalização precoce, por exemplo. A Figura 2, elaborada a partir da adaptação do funil de Damo, corresponde à síntese esquematizada do processo de formação, apresentando as etapas de preparação, podendo se acrescentar os respectivos aspectos contábeis e jurídicos a serem considerados em cada fase (Damo, 2005, p.264).

Figura 2 – Representação do Ciclo de vida da formação de atletas no Sport Club Internacional



Fonte: Elaborado pela autora a partir do modelo de Damo (2016).

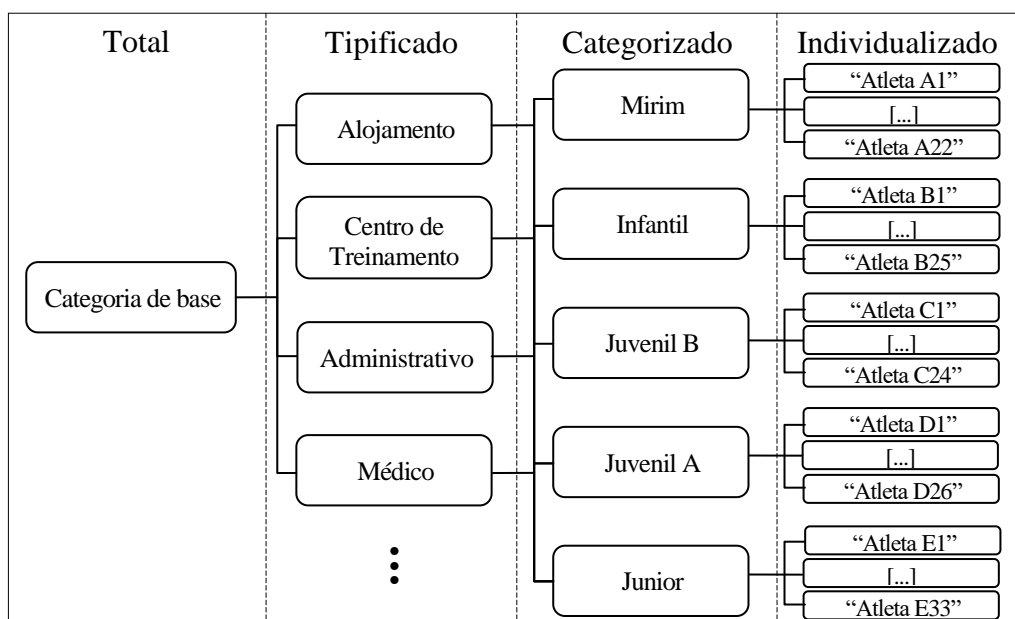
Quando questionado sobre a prática de firmar o contrato de formação, o analista de custos, em entrevista, esclareceu que todos os jovens dentro da idade permitida, sem exceção, tem contrato de formação assinado, pois essa é uma das medidas necessárias para que o clube possa exigir o mecanismo de solidariedade junto às entidades organizadoras do esporte. O clube apresenta o contrato de formação e a planilha de custos, juntamente com os demais documentos e informações requeridos no anexo 6, artigo 6.2, do RSTP para reivindicar o mecanismo de solidariedade internacional (FIFA, 2016). Segundo o analista de custos, o clube usualmente não faz uso dos direitos de indenização, tanto o internacional, da FIFA, quanto o nacional, assegurado no §5, artigo 29 da Lei Pelé.

Pode-se inferir que a apresentação do contrato de formação e das planilhas de custos tem a intenção de comprovar a presença do atleta no clube, requisito necessário para gozar dos mecanismos de compensação e direitos assegurados aos clubes formadores. Como contemplado em entrevista, o controle dos gastos com formação de atletas no Sport Club Internacional se dá por meio de centros de custo. A categoria de base é um centro de custos

macro, que comporta os centros de custos mais específicos, como, por exemplo, alojamentos, centros de treinamento, equipe de treinamento, administrativo, refeitório, transporte, manutenção, médico, fisioterapia, nutrição, assistência social e psicológica, dentre outros. Esses centros de custos, por sua vez, são divididos em cinco grupos, que correspondem às categorias mirim, infantil, juvenil B, juvenil A e júnior. Por fim, há os centros de custos específicos, nos quais os custos das categorias são individualizados aos atletas que as compõem.

Da entrevista se pode inferir uma organização dos gastos em quatro níveis, a saber: total, referente à categoria de base como um todo; tipificado, que engloba os custos incorridos por atividade de suporte direto; categorizado, onde se identificam os custos relacionados às categorias de formação; e individualizado, onde são identificados os custos de formação de cada atleta em formação que atua na categoria de base. Tal estrutura de controle de gastos está representada na Figura 3, elaborada pela autora a partir das informações fornecidas pelo analista de custos do clube em entrevista.

Figura 3- Organograma do sistema de custeio



Fonte: Elaborado pela autora (2016)

O analista de custos, em entrevista, explicou que o clube trabalha com três classificações de custos, a saber: diretos, semidiretos e indiretos. Os custos diretos podem ser alocados diretamente ao atleta, como, por exemplo, a bolsa de aprendizagem, cujo valor varia conforme o atleta, ou ainda, as taxas federativas. Os custos semidiretos são os custos específicos da categoria do atleta, como, por exemplo: o técnico, o preparador físico, os

gastos com viagens. Os custos de viagem são considerados custos semidiretos, pois todos os jovens da categoria, independente de serem escalados ou não, participam, como uma forma de exercício de entrosamento. Os custos indiretos, por sua vez, são os custos gerais e administrativos, que não se pode apropriar diretamente ao atleta ou à categoria deste, como, por exemplo: água, luz, aluguel e segurança.

Não foi permitido o acesso à lista dos custos decorrentes da atividade de formação de atletas, todavia o Sport Club Internacional é um clube de categoria A, segundo os critérios da CBF, logo ele excede as expectativas legais. Não há legislação, resolução ou interpretação técnica que determine os custos com os quais o clube deve arcar para formação dos atletas, mas há uma série de obrigações que devem ser observadas para a obtenção do *status* de clube formador, e essas, por sua vez, geram custos ao clube, direta ou indiretamente.

Dentre as obrigações observadas percebe-se a necessidade do clube manter profissionais especializados em formação técnico-desportiva; equipe médica; assistência social e psicológica; acompanhamento educacional; instalações adequadas para a prática desportiva; condições de habitação apropriadas; alimentação balanceada, com acompanhamento de profissional da área; segurança; além de arcar com taxas federativas, seguro de acidentes, materiais de higiene e específicos para a prática desportiva; oferecer auxílio transporte, bolsa aprendizagem; e garantir o convívio familiar e matrícula escolar. Tais obrigações legais acarretam uma série de custos.

O critério de rateio utilizado, tanto na apropriação dos custos semidiretos aos atletas, quanto na apropriação dos custos indiretos às categorias e, posteriormente, aos atletas, é a quantidade de atletas. Todavia, o analista ressaltou que é preciso considerar, além dos atletas em formação, a quantidade de atletas da escolinha, pois esses dividem o espaço de treinamento. Como consta no site do clube na área destinada às informações relacionadas à categoria de base, o Centro de Treinamento do Internacional, localizado em Alvorada, na Região Metropolitana de Porto Alegre, é o espaço destinado ao treinamento da categoria de base do clube, não apenas aos atletas em período de formação, logo, todos os atletas da categoria de base devem ser considerados no rateio dos custos.

Segundo o entrevistado, quanto ao comportamento dos custos durante o processo de formação, as fases de formação se tornam mais custosas ao passo que o jovem avança nas categorias de base. Nas fases iniciais, de pré-formação, busca-se passar os fundamentos básicos aos jovens, mas ainda se mantém o caráter educacional. Conforme esse jovem mostra talento e vontade de continuar a formação, se passa a focar aspectos a serem desenvolvidos

pra deixá-lo com características de atleta profissional, como, por exemplo, reforço muscular e técnica. Na fase de refino, expressão utilizada pelo analista de custos, que corresponde ao fim do período de formação, inicia-se o aprimoramento, quando são desenvolvidas as técnicas que precisam ser aperfeiçoadas para jogar na posição determinada.

Entre os dezesseis e dezessete anos ocorre a assinatura do contrato profissional dos jovens que o clube acredita ter potencial, e a dispensa dos que não alcançaram as expectativas. Conforme evidenciado nas Demonstrações Financeiras do clube, no período de 2015, quando da rescisão do contrato de formação, por transferência para outra entidade desportiva ou por dispensa, é realizada a amortização dos custos capitalizados até o momento. Esses atletas são profissionais, do ponto de vista jurídico e contábil, todavia do ponto de vista gerencial eles ainda se encontram em formação, compondo a equipe da categoria de base, salvo em casos de promoção precoce, permanecendo dessa forma até os dezenove ou vinte anos, quando passam para o Inter B, etapa que antecede a equipe principal, como pode ser observado no Quadro 2 – Relação de atletas com vínculo empregatício.

Quadro 2 – Relação de atletas com vínculo empregatício

FINALIZAÇÃO FECHAMENTO MÊS DE AGOSTO 2016					
Categoria	Idade	Nº de atletas vínculo profissional	Nº de atletas vínculo não-profissional		
Categoria Principal	Acima 20	34	-		
Categoria Equipe B	18, 19 e acima de 20	29	-		
Categoria Junior	18,19,20 anos	33	-		
Categoria Juvenil A (1999)	17 anos	23	3		
Categoria Juvenil B (2000)	16 anos	6	18		
Categoria Infantil	15 anos	-	25		
Categoria Mirim	14 anos	-	22		
Sub-Total		125	68	Total	193

Fonte: Sport Club Internacional, Portal de Transparência.

O analista de custos, na segunda entrevista, explicou que quando da profissionalização, o valor registrado na conta Atletas Formados é composto pelo custo de formação que o atleta carregou até o momento, acrescido da taxa de assinatura do contrato profissional e de algum eventual valor na assinatura desse contrato, como, por exemplo, taxa de intermediação. Após o primeiro momento, da assinatura do contrato, passam a ser alocados, por exemplo, os custos de taxa de renovação de contrato, em Atletas Formados. O

atleta permanecerá compondo essa conta de Atletas Formados pelo período em que seguir no clube.

Quando questionado sobre a gestão e estudo dos comportamentos desse investimento e dos resultados obtidos com ele, o analista de custos compartilhou, na segunda entrevista, que a prática de analisar elementos de tal investimento é bastante recente. Contudo, hoje, o clube já possui uma previsão de quanto, em média, é gasto para aperfeiçoar as habilidades requeridas para cada posição, todavia pelo valor gerencial de tal informação, ela não poderia ser compartilhada. Também, o entrevistado compartilhou que se percebeu a falta de apelo em investir em meninos muito jovens, abaixo dos 13 anos, pois há diversos fatores de evasão que se apresentam nos primeiros anos da formação e exercem maiores efeito nesses atletas, dado a sua imaturidade. Tal realidade foi abordada, também, por Damo (2005), que analisa fatores como, por exemplo, a distância da família, a realidade da vida nos centros de treinamento, a pressão natural em um mercado bastante restrito e as expectativas da família e pessoais, que quando combinados com a imaturidade e pouco preparo psicológico, ocasionam muitas vezes a desistência ou a dispensa do jovem.

O entrevistado, no segundo encontro, ressalta alguns pontos a serem considerados, como o ato de detectar o talento o mais cedo possível, que não é visto como garantia de retorno ou sucesso desse investimento. O analista de custos esclarece que o clube prefere apostar em jovens acima dos 15 anos, pois esses já entendem melhor a situação, sabem se desejam se tornar jogadores de futebol, e também tem mais facilidade de criar laços que ajudam a suprir a falta da convivência diária com a família, por exemplo. Além dos fatores psicológicos, a parte física também está mais definida quando se trata de jovens em etapas mais avançadas de formação.

Ainda assim a resposta desse investimento não é imediatista e é difícil apurar uma porcentagem de atletas que foram formados pelo clube, em um dado período, pois por mais que haja semelhanças com uma linha de formação, denominação utilizada pelo entrevistado, há também diversas variáveis. Além disso, o atleta pode ingressar em qualquer etapa dessa linha, mesmo na última. Ou ainda, pode fazer parte da equipe desde a escolinha, mas optar por trocar de clube próximo de concluir a sua formação. Então, é um desafio traçar um ciclo, pois não é um produto que tem um comportamento padronizado desde a concepção até a venda ou utilização pelo clube.

A grande vantagem da formação, para o clube, é a diferença entre o custo de um atleta formado e um contratado, dado que, conforme foi colocado pelo analista de custos na segunda

entrevista, o “saldo da conta de atletas formados é muito menor, embora haja mais atletas, pois o custo de formar um atleta é muito inferior ao custo de comprar um atleta”. Ainda assim, merece destaque o fato de que, em caso de transferência do atleta, o retorno do investimento pode ser muito superior em se tratando de atletas formados pelo clube.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Objetivo principal desse trabalho foi analisar os elementos e características do processo de elaboração do custeamento do ciclo de vida de um atleta em fase de formação na categoria de base do Sport Club Internacional. Para tanto, foi utilizado o método de estudo de caso, além da pesquisa doutrinária e normativa.

A partir das informações obtidas por meio de entrevistas com o analista de custos do clube, das demonstrações financeiras desse e das informações disponíveis nos portais de transparência e da categoria de base do clube, considerando o rol normativo que regula a categoria de base, foi possível contemplar as etapas que compõe o ciclo de vida dos atletas em fase de formação, evidenciando os aspectos contábeis e normativos, desde a pré-formação, que antecede o reconhecimento do ativo, até a profissionalização ou amortização desse investimento.

Foi possível perceber, durante a realização da presente pesquisa, que mesmo que o período de formação tenha características em comum com uma linha de formação, como referido pelo entrevistado, ou um ciclo de vida típico, a forma mais adequada de representação encontrada foi o funil. Esse permite visualizar o processo como ele se apresenta na realidade e não uma sequência padronizada de eventos que representaria apenas uma das possíveis formas de ocorrência desse processo.

Diferente do que se possa imaginar, com base nos valores representativos que são movimentados no mercado de atletas, o Sport Club Internacional considera como mais importante o fato de que a formação de um atleta representa menos gastos que uma contratação, em detrimento da noção de que o clube pretenda formar atletas para ter alto retorno financeiro no mercado, posição essa que fica em segundo plano. Dessa forma, dentre todos os possíveis benefícios da formação de atletas, incluindo os ganhos financeiros, seja com os mecanismos de solidariedade, seja com os direitos econômicos nas transferências de atletas, o clube tem como foco os benefícios desportivos da formação do atleta e o menor custo com relação a um atleta contratado como as principais justificativas para a manutenção das categorias de base.

Essa pesquisa se mostra relevante por abordar a temática da formação de atletas sob um prisma multidisciplinar, uma vez que, as práticas contábeis não são independentes das alterações no ordenamento jus-normativo e os investimentos em formação também não são independentes do fator humano. Pelo contrário, as alterações normativas impactam o fazer contabilidade, seja por meio de uma nova condição para liberação de licenças, seja pelo acréscimo de obrigações para com os atletas.

Tal estudo busca suprir uma lacuna no que tange a essa visão limitada que se percebe em alguns dos estudos, bem como a defasagem de outros. Além disso, há que se ressaltar a necessidade de que se estabeleçam cada vez mais critérios e procedimentos específicos que respeitem as peculiaridades e dicotomias da atividade desportiva.

Por fim, deve se destacar que foi possível perceber que há bastante resistência à realização de trabalhos científicos dentro das entidades desportivas, por parte das mesmas. Das dez entidades contatadas, apenas duas responderam e uma delas declinou a proposta. Durante a coleta dos dados junto ao clube, novamente houve certa resistência quanto à liberação de dados, com a autorização limitada à realização de entrevistas, visto que, segundo o próprio entrevistado, não seria permitido disponibilizar qualquer documento interno ou resultado de análises gerenciais. Logo, seria interessante a realização de uma pesquisa que abordasse o custeamento do período de formação do atleta; o retorno que o clube tem com a categoria de base; ou ainda quantos jogadores formados por ele atuam como profissionais no âmbito nacional e internacional, o que exigiria uma transparência maior por parte da entidade de prática desportiva pesquisada.

REFERÊNCIAS

BACK, Luciano. **Gestão de custos nas categorias de bases de um clube de futebol através do método ABC**. Monografia – Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2005. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/124839>> Acesso em: 31 outubro de 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. promulgada em 05 de outubro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em: 02 de setembro de 2016.

BRASIL. Lei 9.615, de 24 de Março de 1998. **Lei Pelé**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9615consol.htm> Acesso em: 02 de setembro de 2016.

BRASIL. Decreto 7.984, de 8 de Abril de 2013. **Regulamenta a Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, Lei Pelé**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D7984.htm> Acesso em: 02 setembro de 2016.

CENTRO DE DEFESA DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE YVES DE ROUSSAN. **A infância entra em campo**: riscos e oportunidades para crianças e adolescentes no futebol / Centro de Defesa da Criança e do Adolescente Yves de Roussan. – Salvador: CEDECA, 2013. ISBN 978-85-89981-05-7. Disponível em: <http://www.unicef.org/brazil/pt/br_infanciaemcampo.pdf> Acesso em: 20 de agosto de 2016.

CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE FUTEBOL. **Resolução da presidência número 1**, de 17 de janeiro de 2012. Disponível em: <<http://cdn.cbf.com.br/content/201210/520841145.pdf>> Acesso em: 20 de novembro de 2016.

CONFEDERACIÓN SUDAMERICANA DE FÚTBOL – CONMEBOL. **Regulamento de licenças de clubes da CONMEBOL**. 2016. Disponível em: <<http://www.conmebol.com/sites/default/files/reglamento-de-licencias-de-clubes.pdf>> Acesso em: 03 de novembro de 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução 1.429/2013**. Aprova a ITG 2003 – Entidade Desportiva Profissional. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1429.doc> Acesso em: 01 de agosto de 2016.

SILVA, Leticia M. da; MORAES, Milene M. Contabilidade das entidades desportivas: um estudo sobre a apuração do custo contábil do atleta de futebol em formação do Grêmio Football Porto Alegrense. **Anais do XVII Congresso Brasileiro de Custos**, Belo Horizonte - MG, 2010. Disponível em: <<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/633&strip=1&vwsrc=0>> Acesso em: 26 de outubro de 2015.

DAMO, Arlei S. **Do dom à profissão: Uma etnografia do futebol de espetáculo a partir da formação de jogadores no Brasil e na França**. Tese – Doutorado. UFRGS, Instituto de Filosofia e Ciências Humanas, Programa de Pós-Graduação em Antropologia Social. Orientador: Ruben George Oliven. Porto Alegre. 2005. Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.ufrgs.br/da.php?nrb=000468905&loc=2005&l=24a7bc666aac4e57>> Acesso em: 05 de julho de 2016.

CARVALHO, Caio L. de. **Exposição de Motivos nº 49**, de 05 de Novembro de 2002. Ministério do Esporte e Turismo. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/49-MET-02.htm> Acesso em 01 de agosto de 2016.

DOLLES, Harald; SÖDERMAN, Sten. **Ahead of the Game - The Network of Value Captures in Professional Football**. Working Paper. Instituto Alemão de estudos Japoneses. Tokyo, 2005. Disponível em: <https://www.dijtokyo.org/wp-content/uploads/2016/09/WP05_5AheadOfTheGame_Dolles_Soederman.pdf>. Acesso em: 28 de outubro de 2016.

FÉDÉRATION INTERNATIONALE DE FOOTBALL ASSOCIATION, TRANSFER MATCHING SYSTEM. **Data & Reports**. 2016. Disponível em: <<https://www.fifatms.com/data-reports/>> Acesso em: 15 de julho de 2016.

FÉDÉRATION INTERNATIONALE DE FOOTBALL ASSOCIATION. **Regulations on the Status and Transfer of Players**. 2016. Disponível em: <http://resources.fifa.com/mm/document/affederation/administration/02/70/95/52/regulationsonthestatusandtransferofplayersjune2016_e_neutral.pdf>. Acesso em 15 de julho de 2016.

LEISTER FILHO, Adalberto. **Movimento por um Futebol Melhor lança prêmio de excelência em gestão**. Publicado em 22 de novembro de 2016. Disponível em: <http://maquinadoesporte.uol.com.br/artigo/movimento-por-um-futebol-melhor-lanca-premio-de-excelencia-em-gestao_31494.html#ixzz4QnthsVKu> Acesso em: 22 de novembro de 2016.

MAXIMIANO, Antonio. C. A. **Introdução à Administração**. São Paulo: Editora Atlas. 2011.

MELO FILHO, Álvaro. **Desporto na Nova Constituição**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor. 1990.

MELO FILHO, Álvaro. **Nova Lei Pelé: Avanços e Impactos**. Rio de Janeiro: Maquinária Editora. 2011.

MOSIMANN, Clara P. e Outros. **Controladoria: seu papel na administração de empresa**. Florianópolis: UEFS, 1993.

PACHECO, Vicente; ALMEIDA, Lauro B. de; TEDESCO, Odirlei A.; SILVA, Pedro Y. C. da; OLIVEIRA, Andre J. de; MORAES, Milene M.. O Custo de Formação de Atletas no Futebol Brasileiro e a Mensuração do Ativo Intangível: Um Estudo de Caso no Coritiba Football Club. **Anais do XX Congresso Brasileiro de Custos**, Uberlândia- MG, 2013. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/156/156>> Acesso em: 02 de setembro de 2016.

PRODANOV, Cleber C.; DE FREITAS, Ernani C., **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**, 2ª Ed., Novo Hamburgo – RS: EDITORA FEEVALE, 2013.

ROSSON, Philip. Football Shirt Sponsorships: SEGA Europe and Arsenal F.C. **International Journal of Sports Marketing and Sponsorship**, 2001. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/242357759_Football_Shirt_Sponsorships_SEGA_Europe_and_Arsenal_FC> Acesso em: 04 de setembro de 2015.

SPORT CLUB INTERNACIONAL. **Categoria de base**. Porto Alegre. Disponível em: <<http://www.internacional.com.br/conteudo?modulo=3&setor=26&secao=376>> Acesso em: 05 de novembro de 2016.

SPORT CLUB INTERNACIONAL. **Demonstrações financeiras**. Porto Alegre. Disponível em: <<http://transparencia.internacional.com.br/files/Demonstrativos%20Cont%C3%A1beis%202015%20->

%20Vers%C3%A3o%20Completa%20Apresentada%20no%20Conselho%20Deliberativo.pdf
>. Acesso em: 05 de outubro de 2016.

SPORT CLUB INTERNACIONAL. **Portal de transparência**. Porto Alegre. Disponível em:
<<http://transparencia.internacional.com.br/category/2>> Acesso em: 05 de novembro de 2016.

YIN, Robert. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.