

Contabilização dos Contratos de Jogadores de Futebol dos Clubes desportivos

Estudo de Caso

Clube Ferroviário de Maputo

Paulo Simão Wache

Universidade Eduardo Mondlane — UEM

Faculdade de Economia

Maputo

Declaração

Declaro que este trabalho é da minha autoria e resulta da minha investigação. Esta é a primeira vez que submeto para obter um grau académico numa instituição educacional.

Maputo ao 23 de Junho de 2010

(Paulo Simão Wache)

Aprovação do júri

Este trabalho foi aprovado com 15 valores no dia 1 de Julho de 2010 por nós, membros de Júri examinador da Faculdade de Economia, Universidade Eduardo Mondlane.

Dr. João José Dina Calenga

(Presidente de Júri)

Dr. Arnaldo Nhabinde

(Arguente)

Eulália Mário Madime

(Supervisora)

Dedicatória

Aos Meus irmãos,

Dedico este trabalho aos meus irmãos que cedo perderam o carinho do “mano” que partiu à procura daquilo que terminou com este trabalho.

Agradecimentos

À Deus pela saúde e energia concedida de modo a conseguir escrever este trabalho.

Em segundo lugar a todas pessoas graça as quais foi possível a elaboração deste trabalho. Umas através de sugestões técnicas sobre matérias directamente relacionadas com este trabalho, outras pelos conselhos e incentivos com o intuito de ultrapassar as dificuldades.

Um agradecimento especial à Dra. Eulália Madime orientadora desta Tese, pelas suas recomendações e sugestões, bem como pelos conhecimentos transmitidos.

Agradecer ao Clube Ferroviário de Maputo pelas facilidades concedidas para a recolha de dados e informações. Realçar o contributo e forte estímulo proporcionado pelo Responsável da contabilidade, o Sr. Rui Constantino e Responsável pelo Departamento do Futebol, o Sr. Lourenço Júnior, que sempre se manifestaram disponíveis para me auxiliar na obtenção de informações relacionadas com o tema deste trabalho.

Agradeço igualmente aos meus amigos Colegas Wilson Rafael Matuta, Francisco António Dinda e Silvestre Ernesto Wamusse, pela sua paciência, disponibilidade e apoio tanto material como moral, para ultrapassar os momentos mais difíceis durante a realização deste trabalho.

Por último, não de menos importância, à minha família, em especial à minha Companheira Paula, quero dedicar este trabalho e exprimir a minha infinita gratidão pelo apoio, encorajamento, estímulo e compreensão manifestado ao longo do percurso deste trabalho.

Resumo

O presente trabalho pretende mostrar como o Clube Ferroviário de Maputo contabiliza os contratos dos seus jogadores. De acordo com revisão literária os contratos de jogadores de futebol com mais de um ano de duração, são reconhecidos como activos.

Para a concretização dos objectivos, uma vez estabelecidas as hipóteses, procurou se verificar através do estudo de caso se o clube ferroviário observava uma dessas hipóteses ora colocadas. Da análise feita ao procedimento contabilístico do clube, constata se que o Clube Ferroviário de Maputo reconhece os custos dos contratos como gastos do período em que foi contratado, mesmo que o jogador firme o contrato que o retenha no clube por mais de um época. Este procedimento mostra se contraproducente ao princípio de especialização de exercício, uma vez que o jogador continua gerando proveitos para o respectivo clube durante a vigência do contrato.

Índice

Introdução.....	7
1.2 Problema de Pesquisa.....	8
1.3 Objectivos do Trabalho.....	8
1.4 Hipóteses.....	9
H1: Hipótese Básica.....	9
H2: Hipótese secundária.....	9
1.5 Metodologia.....	9
1.6 Estrutura do trabalho.....	10
Capitulo II - Revisão da Literatura.....	11
2.1 As origens do futebol.....	11
2.2 O Sistema de Transferências.....	12
2.3 Conceito de activo.....	15
2.4 Jogador de futebol como activo intangíveis.....	17
2.4.1 Mensuração e Contabilização de jogadores formados internamente pelo clube.....	20
2.4.1.1 Determinação do valor de indemnização pela formação de jogador.....	25
2.4.2 Mensuração e Contabilização de jogadores adquiridos de terceiro.....	28
2.4.3 Mensuração subsequente ao reconhecimento inicial dos jogadores.....	29
Capitulo III - Estudo de Caso.....	31
3.1 Breve Historial do Clube Ferroviário de Maputo.....	31
3.2 Mensuração e contabilização dos jogadores em Formação.....	32

3.4 Mensuração e Contabilização de jogadores adquiridos de terceiro	34
3.6 Mensuração subsequente ao reconhecimento inicial dos jogadores	38
3.7 Activos fixos	38
3.8 Gastos Operacionais	39
3.8 Efeito do reconhecimento do valor de passe como custo de exercício na DFs	40
Capitulo IV Conclusões e Recomendações	42
4.1 Conclusões	42
4.2 Recomendações	43
Bibliografia	45
Anexos	48
Questionário de entrevista ao Clube Ferroviário	48

Introdução

Os clubes de futebol são, geralmente, entidades civis de carácter desportivo, com personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, tendo por objectivo a realização de eventos de carácter social, cultural e desportivo, com a promoção, difusão e aperfeiçoamento da prática da educação física, dos desportos em geral, de reuniões e diversões de carácter desportivo, social, cultural, cívico e recreativo, além de manterem quadros de futebol profissional e de equipas para a prática de desportos amadores. Lopes & Davis (2006).

A manutenção dessas actividades ocorre exclusivamente por conta das contribuições sociais, patrocínios, venda de produtos licenciados com a marca do clube, participação em torneios de exibição, negociação do direito de transmissão de eventos desportivos e venda dos bilhetes dos jogos. Essas receitas arrecadadas também são utilizadas para investimentos em património que, na maioria das vezes, é formado por estádios, parque social, outros imóveis, móveis, títulos, valores, troféus e direitos.

Com o aumento dos recursos financeiros envolvidos nos eventos desportivos, credores, investidores e a própria sociedade passam a exigir mais transparência na evidência do património e da situação financeira dos clubes; como consequência, a ideia de transformar entidades desportivas em sociedades empresariais começa a ganhar destaque. No rasto dessa tendência, a discussão sobre a forma mais adequada de classificar e avaliar os jogadores. A convergência de opiniões por além fronteiras encontra o seu alento nas normas Internacionais de contabilidade.

Para o caso dos clubes desportivos, uma vez que nos últimos anos, muitas sociedades desportivas a nível internacional têm se transformado em Sociedades Anónimas Desportivas (SAD), a actual evolução do desporto em Moçambique tenderá a seguir o

mesmo caminho. No entanto, este tipo de sociedade são cotadas em bolsas de valores que estes obrigam que as sociedades apresentem a sua informação de acordo com as normas internacionalmente aceites, a fim de apresentar uma imagem apropriada junto dos utentes das demonstrações financeira por estas produzidas; de modo a facilitar a comparabilidade e auxiliar a tomar decisão mais correcta.

1.2 Problema de Pesquisa

No sector desportivo, diferentemente dos outros sectores, onde podemos encontrar para além do recurso humano outros recursos produtivos, a principal fonte de geração de receitas são os jogadores ou atletas. No entanto, a diversidade de tratamentos contabilísticos quanto aos investimentos realizados em jogadores, remete nos ao seguinte questionamento: *qual o tratamento contabilístico adoptado pelo Clube Ferroviário de Maputo na apresentação dos custos com o contratação dos jogadores de futebol?*

1.3 Objectivos do Trabalho

O presente trabalho tem como objectivo geral identificar o tratamento contabilístico adoptado pelo clube Ferroviário de Maputo para a apresentação dos custos incorridos com os contratos dos seus jogadores de futebol;

Especificamente:

- Descrever o processo de transferência de jogadores para melhor entender o tratamento contabilístico efectuado para o caso dos jogadores;
- Apresentar as formas de tratamento contabilístico para os diversos caso relacionados com o custo do contrato do jogador de futebol retirados nas várias literaturas;

- Descrever o processo de contabilização dos jogadores de futebol do Clube Ferroviário de Maputo;
- Comparar o processo de contabilização dos jogadores futebol do Clube Ferroviário com as técnicas identificadas na literatura.

1.4 Hipóteses

H1: Hipótese Básica

Sendo os jogadores de futebol a principal fonte de geração de receitas e os seus contratos serem firmados por mais de um exercício económico, os custos associados a estes contratos são reconhecidos como activos a fim de reflectir nas Demonstrações Financeiras dos exercícios que ele gera receitas.

H2: Hipótese secundária

Tal como sucede com o tratamento contabilístico dos custos inerente aos trabalhadores no geral, os custos relacionados com a contratação dos jogadores são considerados custo do período a que respeita.

1.5 Metodologia

Para a concretização dos objectivos anteriormente enunciados foi utilizado o Método de Abordagem hipotético-dedutivo, quanto ao Método de Procedimentos fez se uma combinação dos métodos histórico e monográfico. Método histórico consistiu na investigação dos acontecimentos, processos e instituições do passado, para verificar a sua influência na sociedade de hoje e o método monográfico ou estudo de caso, consistiu na observação minuciosa dos metodos e critérios usados pelo Clube Ferroviário, com a finalidade de obter generalizações. Quanto às técnicas de pesquisa foi usada a

documentação indirecta, isto é, pesquisa bibliográfica e pesquisa documental. E documentação directa intensiva, isto é, entrevista a algumas pessoas ligadas a área, no clube Ferroviário, e a observação dos dados fornecidos.

Primeiramente, foi realizada uma pesquisa baseada em consulta bibliográfica, de modo a recolher um acervo teórico acerca do reconhecimento, mensuração e contabilização dos jogadores de futebol isto é, a partir de livros, jornais, revistas e outras publicações existentes nas bibliotecas e disponíveis na Internet. Em seguida fez se a descrição dos precedimentos e métodos que o clube usa para o tratamento da matéria em causa.

Finalmente fez se a comparação quanto ao tratamento contabilístico dos custos de contatos dos jogadores de futebol efectuado pelo clube Ferroviário com os princípios geralmente aceites recolhido na revisão literária.

1.6 Estrutura do trabalho

O trabalho está assim dividido: **introdução** — na introdução encontramos as razões que levaram a escolha do tema, o problema do trabalho e as respectivas hipóteses, os objectivos que se pretendem serem alcançados e a metodologia que usada. **Revisão literária** – na revisão literário faz se uma breve visão sobre a evolução o desporto, sobretudo o futebol, as formas de reconhecimento, mensuração e contabilização dos jogadores de futebol nos clubes desportivos. **Estudo do Caso** – No estudo do caso procurou se a verificação de aplicação dos conceitos abordados na revisão literária para a justificação prática de uma das hipóteses levantadas. E finalmente apresentou se as conclusões decorrente do confronto entre a revisão literária e o estudo de caso e as recomendações.

Capítulo II - Revisão da Literatura

2.1 As origens do futebol

O Futebol é um desporto colectivo disputado em equipas de onze jogadores cada. A sua origem é das mais remotas e desconhecidas. Vários são os locais e épocas em que aparecem os "jogos de bola". Existem muitas versões para o surgimento do futebol, mas a verdade, é que praticamente todas as civilizações antigas registaram jogos com bola e que foram precursores do futebol contemporâneo.

Na China por exemplo, por volta de 206 a.C. foi publicado um livro regulamentando um jogo de aplicações no treino militar, já praticado desde 3000 a 2500 anos a.C. Era costume chutar crânios de inimigos derrotados.

Na Idade Média, apareceu na Itália o “gioco del calcio” jogado em duas equipas de 27 jogadores cada, tendo como palco obrigatório uma praça em Florença e como objectivo levar a bola até dois postes situados na extremidade da praça. A violência reinava em decorrência do grande entusiasmo. As condições sociais daquela época contribuíam para que as disputas piorassem, e quase sempre se registavam grandes conflitos e verdadeiras batalhas campais. Toda essa desorganização fez com que Eduardo II, percebendo a falta de interesse dos seus soldados em treinos físicos e bélicos, voltados à prática excessiva do jogo de bola, fizesse publicar o decreto nº 1314, proibindo a prática do jogo. O decreto dizia: "Porque se produzem grandes ruídos na cidade ocasionados por escaramuças em volta de bolas de grande tamanho, do que resultam muitos males, o que Deus não permite, em nome do Rei, ordenamos e proibimos sob pena de prisão que se pratique daqui por diante tal jogo na cidade". Mas mesmo assim o jogo chegou à nobreza, onde

ganhou regras e a adição de 10 juízes. Nessa versão do jogo não era permitido socos ou pontapés.

Na segunda metade do século XVII, o "gioco del calcio" foi para a Inglaterra. O terreno tinha de medir 120 por 180 metros e nas suas extremidades havia dois postes de madeira, chamados de gol (do inglês "goal", que significa "objectivo"). Foi na Inglaterra que o futebol foi organizado, sistematizado e popularizado e em 1848 na conferência realizada em Cambridge estabeleceu-se um código único de regras – as regras do desporto nos moldes actuais.

2.2 O Sistema de Transferências

As origens históricas do sistema de transferência podem ser detectadas numa cláusula inserida nos regulamentos da Associação de Futebol Inglesa (Football Association) em 1885 que exigia o registo anual de todos os jogadores na associação. O registo, por sua vez, tornou-se um meio hábil para comprar e vender os direitos dos atletas. A prática resultou na criação de um mercado de transferências onde a inscrição do jogador surge como o meio de negociar os seus próprios direitos, Amador (2004)

Os clubes passaram deter um controlo considerável sobre os seus jogadores, a sua força de trabalho. Depois de um jogador assinar o contrato com um clube e este ser inscrito por pelo clube na associação só poderia vir a jogar noutra clube, mesmo após a cessação do contrato, se este último chegasse ao acordo com aquele clube quanto à verba de transferência a pagar pela “compra” do jogador. Era a existência de uma verba de transferência e a dificuldade de os jogadores se libertarem dos seus clubes, já depois de

expirado o contrato, que permitia caracterizar estes profissionais como “empregados diferentes” Morrow¹ apud Constantino (2006)

Se um clube recusasse a transferência de um jogador para outro clube, o atleta ficava obrigado a continuar jogando por esse mesmo clube, desde que o seu salário se mantivesse igual ao que recebia em conformidade com o anterior contrato. Este sistema de transferências permitia aos clubes controlar a vida laboral dos seus jogadores/trabalhadores. Constantino (2006)

Este processo trouxe problemas posteriormente. Portanto, estes problemas sobretudo os da liberdade de movimento dos jogadores, não foi apenas o caso Bosman que abordou a situação; já anteriormente, o problema havia sido abordado no caso Eastham em 1978. Neste caso, o jogador estava registado no Newcastle, mas no fim do seu contrato, pretendia jogar num outro clube, mesmo estando este disposto a pagar a respectiva verba de transferência. Porém, o Newcastle não pretendia “libertar” o jogador. O tribunal decidiu dar razão à queixa do jogador alegando que a postura do clube Newcastle constituía um comportamento restritivo da liberdade do jogador poder jogar noutra clube, desde que este pagasse a verba de transferência.

Na época desportiva de 1978/79 foi instituída a liberdade de contrato, significando isto que, tendo terminado um contrato, o jogador, mesmo que o clube mantivesse a oferta remuneratória do contrato anterior, podia procurar outro clube; todavia, o seu clube

¹ MORROW, S. “*Football Players as Human Assets. Measurement as the Critical Factor in Asset Recognition: A Case Study Investigation*”. *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, vol. 1, 1996.

anterior continuaria a ter direito a uma verba de transferência. Se esta verba de transferência não fosse acordada entre os clubes intervenientes, caberia a um tribunal decidir sobre a verba de transferência que o clube comprador teria de pagar ao clube vendedor. Era este o sistema que vigorava até à data da decisão Bosman.

Em 1990 surgiu o caso Bosman. Este caso terminou com uma sentença proferida pelo Tribunal Europeu de Justiça, em 1996, que determinou como ilegal a existência de uma verba de transferência de jogadores (trabalhadores) em final de contrato (por contrariar o art.º 39.º (ex art.º 48.º) do Tratado de Roma) e da limitação quanto ao número de jogadores de um estado membro da união europeia que poderiam jogar no campeonato de outro estado membro. Esta decisão teve repercussões directamente em todos os Estados membros e indirectamente nos normativos da Union Européenne de Football Association (UEFA) e Fédération Internationale de Football Association (FIFA).

O caso Bosman surgiu devido à obrigatoriedade de um clube que pretendesse adquirir um jogador inscrito noutra clube, efectuar o pagamento de uma verba de transferência. O jogador Jean Marc Bosman² estava inscrito no clube belga RFC (Royal Club Liège); no entanto, tendo terminado o seu contrato, pretendeu inscrever-se no clube francês

² Jean-Marc Bosman, de nacionalidade belga, era um jogador profissional de futebol pertencente ao *Royal Club Liegeois*, cujo contrato teve vigência até 30 de Junho de 1990. Antes de esse contrato expirar, o clube ofereceu a Bosman um novo contrato que incluía uma redução salarial de aproximadamente 75%, o que implicava no menor salário permitido pela URBSFA (o corpo administrativo do futebol belga). Bosman recusou o contrato e foi colocado na lista de transferência do clube (Morris, 1993). O seu passe foi fixado em aproximadamente £200.000. Nenhum clube manifestou interesse em sua contratação e o próprio Bosman contactou o clube francês *Dunkerque*. O *Royal Club Liegeois*, preocupado com a solvência financeira do *Dunkerque* recusou a instrução a URBSFA para emissão do certificado de transferência. Amador (2006)

Dunkerque, mas o clube belga exigiu ao clube francês o pagamento de uma verba de transferência. Esta exigência, no entender do jogador constituía uma restrição à sua liberdade de circulação enquanto trabalhador dentro do espaço comunitário, de acordo com o consagrado no Tratado de Roma. O jogador alegou não ser legal a exigência de uma verba de transferência por parte de um clube a outro quando o jogador tivesse concluído o seu contrato (Morrow, 1997, p. 57).

Nesse sentido o tribunal deu razão às queixas de J. M. Bosman, confirmando que o sistema de transferências restringia efectivamente a liberdade de movimento dos jogadores/trabalhadores no seu trabalho, limitando a sua liberdade de escolha. Constantino (2006)

Em 2001 surgiu um outro caso em que o jogador Tibor Balog tendo terminado o seu contrato com o clube Belga Charleroi pretendia jogar pelo clube francês do Nantes. No entanto, devido à elevada comissão de transferência exigida pelo Charleroi ao Nantes, a sua transferência não foi concretizada, não se lhe podendo aplicar a sentença Bosman pela circunstância de o jogador não ser nacional de nenhum Estado-membro. No entanto, chegou-se ao acordo entre a FIFA, a UEFA e a Comissão Europeia de que qualquer jogador independentemente da nacionalidade, depois de expirado o seu contrato com um clube, poderia vir a jogar num outro qualquer clube, sendo obrigatório o pagamento de uma comissão somente se o jogador tivesse menos de 23 anos, relativa aos custos com a sua formação.

2.3 Conceito de activo

O *Financial Accounting Standard Board* (FASB), dos Estados Unidos da América, através do seu *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6* (SFAC 6, 1985, §25),

define activo como os prováveis benefícios económicos futuros obtidos ou controlados por uma entidade como consequência de acontecimentos ou transacções passadas.

O *Accounting Standards Board* (ASB), organismo de normalização do Reino Unido, no seu *Statement of Principles for Financial Reporting*, define activo como o direito ou qualquer outra garantia aos benefícios económicos futuros controlados por uma entidade como resultado de acontecimentos ou transacções passadas.

O Novo Plano Geral de contabilidade denominado PGC – NIRFs preparado de acordo com as NIRFs, usa o mesmo conceito da IASB *International Accounting Standards Board* organismo que cria as *Normas Internacionais de Contabilidade - IAS* para a definição do activo. Refere que é um recurso controlado pela empresa como resultado de acontecimentos passados do qual se espera que para a mesma fluam benefícios económicos futuros.

Os benefícios económicos incorporados num activo podem fluir para a empresa de diversas formas: Usados individualmente ou em combinação com outros activos na produção de bens ou serviços para serem vendidos ou consumidos, trocado por um outro activo, usado para liquidar um passivo ou distribuído aos detentores da empresa.

A respeito dos jogadores de futebol Rezende (2004) argumenta que pode se partilhar da relação entre o activo e o seu agente, onde o activo é o jogador e o agente é o clube que usufrui desses benefícios, a medida em que pode trazer benefícios económicos futuros para a entidade.

Os benefícios económicos futuros do clube de futebol ocorrem pelo performance dos seus jogadores. Os atletas habilitam um clube a gerar renda através da venda de bilheteira, comercialização de produtos, direitos televisivos, patrocínio etc.

O funcionário de uma empresa não é contabilizado como activo, pois ainda que seja um bem, não é propriedade da entidade, pois a entidade não possui o direito legal de o reter e regista-lo nas demonstrações financeiras porque este pode entregar a qualquer momento a sua carta de demissão. Na época de escravos todavia, as fazendas os contabilizavam como activos, pois eram propriedades da entidade. Actualmente o jogador de futebol é considerado como activo, pois o clube tem a posse sobre o mesmo. O contrato torna se instrumento que assegura ao clube a possibilidade de reconhecer o fluxo de benefícios esperados.

2.4 Jogador de futebol como activo intangíveis

Tendo-se concluído que os direitos desportivos dos jogadores de futebol verificam os pressupostos da definição de activo, é possível classificar em termos contabilísticos, os jogadores de futebol, como activos intangíveis?

Para o IASB (*International Accounting Standards Board*) um activo intangível é um activo não monetário identificável sem substância física (IAS 38, 2008, §8). Um activo não monetário é o activo além do dinheiro e dos activos a receber numa quantia de dinheiro fixa ou determinável. Activo identificável (IAS 38, 2008, §§11 e 12) significa que o activo é separável, isto é, pode ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou em conjunto com outro contrato, activo ou passivo relacionado, ou que é um activo que resulta de um contrato ou de outro direito legal, independentemente dos direitos poderem ou não ser transferidos ou separados da entidade ou de outros direitos ou obrigações.

O jogador é uma pessoa singular que surge na dupla qualidade de atleta e trabalhador. O jogador é precisamente um trabalhador desportivo ou um desportista profissional – alguém que pratica o futebol como meio de vida profissionalmente. Constantino (2006)

É pragmático pensar em jogadores como activos, diferentemente das instalações e outros activos. O sistema de transferência em que os contratos dos jogadores podem ser negociados colmata qualquer equívoco em relação ao tratamento contabilístico desses jogadores.

Na seção de definição dos padrões contabilísticos, a ASB estabelece “a team of skilled staff” como exemplo onde benefícios económicos futuros fluirão para a entidade, mas que a entidade não tem controle sobre esses benefícios para reconhecê-los como activos intangíveis. Porém, a natureza incomum de um contrato com um jogador de futebol significa que o clube tem o controlo sobre o atleta durante o termo contratual, e conseqüentemente sugere que jogadores adquiridos devem ser reconhecidos como activos intangíveis.

Não obstante, para aqueles clubes que não pretendiam capitalizar o custo de aquisição dos jogadores no Balanço Patrimonial, a questão do controle parecia fornecer a melhor oportunidade de refutar a contabilização dos jogadores conforme tratamento contabilístico de capitalização exigido pelo normativo.

Na prática, quando um clube assina um contrato com um jogador é exigido que o custo de aquisição seja contabilizado no Balanço e a amortização ocorra pelo prazo de vigência do contrato. Esses custos são escriturados como activos fixos intangíveis no Balanço Patrimonial. Rezende (2004)

Os jogadores de futebol são adquiridos ou desenvolvidos pelos clubes, geralmente numa base de continuidade e permanência, com o objectivo de contribuir para a geração de benefícios económicos futuros para os clubes, e esses benefícios também são intangíveis – contribuição para o sucesso futebolístico do clube, Michie e Verma *apoud* Constantino (2006; pag 54).

Os clubes desportivos fazem altos investimentos, tanto na formação como na aquisição de direitos sobre serviços de atleta, tais investimentos representam principais fontes geradoras de riqueza dos clubes. No entanto é necessário, que se verifique o critério de reconhecimento.

Um jogador, adquirido externamente ou formado nas escolas do clube, que faça parte de uma equipa profissional de futebol, está a contribuir para o desempenho da respectiva equipa e correspondentemente a gerar proveitos ao clube através das receitas da venda de bilhetes e de publicidades (verificando o critério de que benefícios económicos futuros possam ser atribuíveis ao activo).

Os jogadores externamente adquiridos e internamente desenvolvidos prestam um serviço de idêntica natureza ao seu clube. Ambos estão sujeitos ao respectivo clube até ao vencimento dos seus contratos, ambos são susceptíveis de gerar benefícios económicos e ambos podem ser vendidos onerosamente a outros clubes.

O processo de reconhecimento exige que o activo possa ser fiavelmente mensurado, situação que, se julga verificada quando o contrato com o jogador provenha de uma transacção onerosa. Com efeito, a IAS 38 (2008,p. 25 a 32), afirma que os activos intangíveis adquiridos individualmente cumprem sempre o critério de probabilidade de obtenção de benefícios futuros (o efeito de probabilidade está reflectido no preço de aquisição), e cumprem normalmente o critério de determinação do custo de modo fiável.

Os jogadores formados nas escolas dos clubes, habitualmente são excluídos do Balanço por não se verificar o critério de determinação do custo de modo fiável, pois o contrato com o jogador não decorreu de uma transacção onerosa. Morrow (1996,) argumenta que o reconhecimento dos activos intangíveis gerados internamente, embora apresente dificuldades, é necessário, para assegurar a consistência de tratamento entre os clubes que, preferencialmente, os adquirem e os que os desenvolvem internamente.

Portanto, nos pontos seguintes analisaremos a mensuração e contabilização dos jogadores desenvolvidos internamente e dos adquiridos externamente, em face do normativo contabilístico (IAS 38 e o PGC – NIRF) e da literatura existente.

2.4.1 Mensuração e Contabilização de jogadores formados internamente pelo clube.

De acordo com Morrow (1996) os direitos sobre os jogadores desenvolvidos internamente podem ser considerados como activos intangíveis: são identificáveis (cada jogador constitui um activo susceptível de ser transferido), são controlados pelo clube e são capazes de gerar benefícios económicos futuros.

A formação de jogadores de futebol pode igualar - se a uma actividade de desenvolvimento. Muitas sociedades desportivas desenvolvem políticas de formação de jogadores com o objectivo de “produzir” jogadores para a sua equipa profissional e também de proceder à sua transferência, pelo que as verbas destinadas à formação têm a características de um investimento.

Ao adoptar o normativo da IAS 38 (2008, §§8, 51 – 57) e do PGC – NIRF (NC -14, §§35 – 40) entre fase de pesquisa e fase de desenvolvimento, pode dizer-se que, por pesquisa se entende aos escolões de formação (escolas, infantis e iniciados), levada a efeito com a

perspectiva de detectar e obter potenciais jogadores de futebol profissionais; por desenvolvimento a fase de selecção e descoberta de um jogador (juvenis e juniores) derivado da pesquisa nos escolões de formação que assina um contrato de formação desportiva.

Um jogador que se encontre, segundo as condições definidas na IAS 38 (2008, §57) do PGC – NIRF (NC -14, §40), na fase de desenvolvimento, pode vir a satisfazer todos os critérios de reconhecimento de um activo intangível proveniente de desenvolvimento, se o clube demonstrar:

- a) A viabilidade técnica de concluir a formação de jogador a fim de que esteja disponível para jogar na sua equipa como profissional ou para ser transferido para outros clubes;
- b) A intenção de concluir a formação de jogador e usá-lo ou vendê-lo;
- c) A capacidade de usar ou vender o activo jogador;
- d) A forma como o jogador gerará prováveis benefícios económicos futuros; entre outras coisas, o clube deve demonstrar a existência de um mercado para o “serviço” do jogador, se for para ser usado internamente, a utilidade do jogador;
- e) A disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento/formação e usar ou vender o jogador formado; e
- f) A capacidade para mensurar o dispêndio atribuível ao activo durante a sua fase de desenvolvimento.

2.4.1.1 Custo de Formação

A assinatura do contrato de formação desportiva entre o atleta e o clube possibilita o cumprimento das primeiras quatro condições anteriormente referidas. As outras duas condições dependem da organização e dos recursos de cada clube, mas podem ser realizadas, constituindo a questão da mensuração do activo o maior problema.

O custo deste activo intangível gerado internamente é a soma dos dispêndios incorridos desde a data em que o activo intangível primeiramente satisfaz os critérios de reconhecimento (assinatura do contrato de formação desportiva). Todos os dispêndios anteriores a essa data, são reconhecidos como custos dos exercícios em que foram incorridos, e não podem ser novamente imputados ao activo.

O procedimento aplicável para a atribuição de custos de formação aos jogadores desenvolvidos internamente não implicaria maiores dificuldades que os que normalmente se verificam em qualquer processo de imputação de custos na empresa, como acontece com as existências. Esta última circunstância, ao exigir adequados e importantes recursos técnicos e financeiros para a implantação do sistema de contabilidade de gestão específico.

O problema com a utilização de métodos a custo histórico, capitalizando todos os custos relacionados com o treino e desenvolvimento de jogadores, é que esses custos podem ser de difícil identificação, Constantino (2006). Ainda que os custos de formação de um jogador possam ser identificados de forma objectiva, isso não significa que os mesmos reflectam o valor do jogador bem sucedido. No entanto, a inexistência de mecanismos minimamente objectivos para a valoração dos direitos de formação, antes da normativa FIFA (Regulamento sobre os estatuto e a transferência de jogadores) sobre os direitos de formação, dificultava consideravelmente a possibilidade de capitalização daqueles

mesmos direitos, por suscitar a presença de apreciações puramente subjectivas. Com efeito o normativo da FIFA veio colmatar estas dificuldades todas.

2.4.1.2 Determinação do valor de Indemnização

O propósito da normativa da FIFA não consiste em produzir indemnizações desproporcionadas que possam ter como consequência o aumento da mobilidade dos jogadores, mas em promover e melhorar a formação de jovens jogadores, garantindo indemnizações para os clubes que invistam na captação e formação dos mesmos.

No entanto, os aspectos a serem tidos em conta para o cálculo da indemnização por formação de jovens jogadores encontram-se reconhecidos nos artigos 13º a 20º do Regulamento da FIFA, e podem traduzir-se do seguinte modo:

- O período durante o qual se realiza o processo de formação e educação de um jogador inicia-se aos 12 anos e termina aos 23; deve pagar-se indemnização por formação até aos 23 anos, mas apenas pelo treino efectuado até aos 21 anos de idade (artigo 13.º do Regulamento); ou seja, como regra geral, a formação do atleta reputa-se finalizada aos 21 anos de idade, mas a indemnização pela formação de jovens jogadores continua sendo devida até que o atleta atinja a idade limite (23 anos). No entanto, esta mesma norma estabelece que na situação em que o jogador tenha, de forma evidente, terminado o seu processo de formação e educação antes de cumprir 21 anos de idade, o cálculo da indemnização contemplará o período de tempo decorrido entre os 12 anos e a idade em que o jogador concluiu a formação (o facto do jogador passar a jogar habitualmente pela equipa principal pode constituir essa evidência);

- A obrigação de pagamento de indemnização por formação e educação ocorre (artigos 14º, 15º e 20º do Regulamento): quando o jogador assine o seu primeiro contrato profissional com um clube distinto daquele onde iniciou a sua formação; cada vez que o jogador mude de clube até a celebração do seu 23º aniversário.
- A importância de indemnização calculada deverá reflectir os custos efectivos de formação do jogador e, dela beneficiarão todos os clubes que tenham contribuído para a formação do desportista, desde os 12 anos de idade.
- É necessário estabelecer uma classificação dos clubes em função dos seus investimentos em formação de jogadores (artigo 4º do anexo do Regulamento da FIFA); cada Federação estabelecerá os grupos nos quais se enquadrarão os clubes, ordenando-os por ordem decrescente do esforço financeiro com a formação de jogadores; cada Federação determinará, igualmente, os custos de formação e educação para cada uma das categorias de clubes pertencentes ao seu âmbito territorial; prevêem-se 4 categorias³. Para o caso de Moçambique todos os clubes estão estabelecidos na 4ª categoria.
- De forma a garantir que a indemnização não atinja valores demasiado elevados, estabeleceu-se que entre o período dos 12 aos 15 anos do jogador, os custos de formação e educação seriam os correspondentes ao da categoria 4;

Há situações em que, mesmo que a transferência seja realizada dentro do limite imposto pelo Regulamento (23 anos de idade), a indemnização pela formação de jovens jogadores não será devida, quais sejam:

³ Uma categoria é uma posição na estratificação estabelecida pela FIFA dos valores que correspondem o esforço financeiro dos clubes com a formação dos jogadores.

- I. Quando um atleta amador se transferir para outra entidade de prática desportiva mantendo a qualidade de atleta amador; ou se o jogador é transferido das categorias 1, 2 ou 3 para um clube da categoria 4;
- II. Quando um atleta profissional se transferir para outra entidade de prática desportiva, reassumindo, nesta última, a qualidade de amador (reassunção da qualidade de amador);
- III. Quando o clube rescindir, unilateralmente e sem um motivo justo, o contrato que mantinha com o atleta antes da sua transferência. Vale ressaltar que, nessa última hipótese, a indemnização devida aos demais clubes formadores não será prejudicada.

2.4.1.1 Determinação do valor de indemnização pela formação de jogador

Antes, é preciso ressaltar que o valor da indemnização devida é calculado de acordo com os critérios previstos artigo 3 do anexo 4 do Regulamento da FIFA, o qual estabelece a forma de distribuição da indemnização entre as entidades de prática desportiva que contribuíram para a formação do atleta. É importante também ressaltar que o pagamento da indemnização pela formação de jovens jogadores não prejudica a cobrança da indemnização pela rescisão unilateral do contrato de trabalho desportivo que é devida sempre que um atleta, independentemente da sua idade, se transfere para outro clube durante a vigência do contrato de trabalho, de acordo com o normativo local, legislação laboral para o caso de Moçambique. Para ilustrar, admitamos que um atleta com idade inferior a idade limite (23 anos) se transfira de clube. Nessa hipótese, o clube formador terá direito à indemnização pela formação de jovens jogadores. Entretanto, admitindo-se que esse atleta tenha se transferido durante a vigência de um contrato de trabalho, tendo, portanto, que rescindi-lo de forma unilateral para poder trocar de clube. Nessa hipótese, o clube formador terá direito, além da indemnização pela formação de jovens jogadores, à

indenização prevista na legislação local vigente aplicável a rescisão unilateral de contrato de trabalho, nesse sentido, a indenização prevista no Regulamento FIFA poderá ser cumulada com a indenização prevista na legislação laboral local.

Para o cálculo da indenização por formação, por regra, basear-se-á nos custos de formação e educação do país do novo clube⁴, observando se o que se segue:

A primeira vez que um jogador se inscreve como Profissional, a Compensação por Formação é calculada considerando os custos de formação da categoria do novo clube multiplicados pelo número de anos de formação, em princípio desde a Época do 12.º aniversário do jogador até à Época do seu 21.º aniversário. No caso das transferências seguintes, a Compensação por Formação é calculada com base nos custos de formação do Novo Clube multiplicados pelo número de anos de formação no clube anterior.

Em caso da primeira inscrição como profissional o clube que inscreve o jogador é responsável pelo pagamento da indenização de formação, em um prazo de 30 dias a partir da inscrição.

É, porém, imprescindível um controlo individualizado de cada jogador, de modo que, tendo em consideração as suas características pessoais, nomeadamente a idade com que começou a treinar no clube em questão, e a categoria do clube, se possam calcular os direitos de formação desse mesmo jogador.

A capitalização dos direitos de formação deverá consubstanciar-se num montante igual aos custos de formação da categoria a que pertence o clube multiplicado pelo número de anos decorridos desde que o jogador iniciou a sua actividade nas equipas de formação.

⁴No âmbito da União Europeia a indenização será calculada com base nos custos de formação e educação do país do clube formador, Ribeiro, (sd).

Como pode se observar, é fácil o cálculo da indemnização que terá de ser paga aos clubes formadores, no entanto podem surgir ainda algumas questões como é o caso de tratamento contabilístico do valor de um atleta formado e não transferido, e/ou para caso do valor de atletas que abandonam a formação.

Nesses casos Constantino (2006) afirma que se termina o processo de formação e o jogador é contratado como profissional, isto constitui evidência do êxito do projecto de desenvolvimento, de modo que o montante acumulado na conta Activos Fixos Intangíveis em curso, dos direitos de formação sobre o jogador desenvolvido internamente passará para conta Activos Fixos Intangíveis para ser amortizado pelo período de duração do contrato assinado com o clube para jogar na equipa principal.

Se o jogador é transferido para outro clube durante o seu processo de formação, o clube onde se encontrava terá direito a receber uma indemnização por formação, calculada de acordo com as regras da norma da FIFA ora apresentadas. E nisso, o valor acumulado na conta Activos intangíveis em curso será creditado em contrapartida da conta de custos, e o valor de indemnização calculado de acordo com os critérios ora apresentados para conta de proveito. Importante é o facto de os direitos sobre o jogador transferido terem um valor contabilístico, devido à capitalização inicial acrescida dos valores registados durante o seu processo de formação, sendo possível calcular o resultado da operação por diferença entre o preço da transferência e o seu valor contabilístico.

Pode também acontecer que durante o processo de formação o jogador abandone a prática desportiva, por opção própria ou por não alcançar os níveis exigidos. Nesta circunstância verifica-se o fracasso do processo de desenvolvimento, pelo que o valor relativo aos custos de formação capitalizados, referentes àquele desportista, deve ser reconhecido como custo do exercício e debitado na conta de resultado.

2.4.2 Mensuração e Contabilização de jogadores adquiridos de terceiro

Dois clubes podem chegar ao acordo quanto à venda e compra definitiva de um determinado jogador, ainda com contrato em vigor, desde que este último manifeste, igualmente, o seu consentimento. Estabelecido o valor da transferência entre o clube vendedor e o clube comprador, extingue-se o contrato desportivo entre o jogador e o seu antigo clube e novo contrato desportivo é formalizado. Nogueira e Ribeiro (2007),

Nestas circunstâncias o contrato subscrito entre o jogador de futebol e o clube satisfaz a definição de activo: o contrato é identificável; existe separabilidade do activo, pois o contrato pode ser vendido ou trocado; existe controlo, uma vez que o clube controla os benefícios económicos futuros obtidos do jogador, pois tem o direito legal de fazer cumprir o contrato por um tribunal (Roberto, 2003); projectam-se os benefícios económicos futuros, pois é com base nessa expectativa que os clubes adquirem os jogadores numa base continuada, usualmente por mais de um ano.

Entende-se que a mensuração inicial de um jogador adquirido a dinheiro (ou equivalente a dinheiro) é feita pelo seu custo. O custo compreende o seu preço de aquisição, incluindo quaisquer impostos de compra não reembolsáveis e os honorários de serviços legais e de intermediários, como por exemplo os empresários ou representantes dos jogadores.

O valor obtido corresponde ao custo ou o sacrifício de recursos despendidos para obter os direitos do jogador, no entanto, a mesma pode não ser indicativa acerca da capacidade futura daquele para contribuir para a geração de benefícios económicos para o clube.

2.4.3 Mensuração subsequente ao reconhecimento inicial dos jogadores

Após o reconhecimento inicial, a IAS 38 exige que um activo intangível seja mensurado segundo o tratamento de referência (custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas) ou o tratamento alternativo permitido (a quantia revalorizada menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas de imparidade acumuladas subsequentes, devendo a quantia revalorizada ser o justo valor do activo).

Este último tratamento obriga, para determinação do justo valor, à existência de um mercado activo para o activo intangível. No mundo do futebol, de acordo com Vale (2006), não existem compradores e vendedores dispostos a negociar a qualquer momento, os preços não estão disponíveis ao público e não é possível afirmar que os jogadores sejam homogêneos. Portanto, não existe um mercado activo como o que determina a IAS 38, pelo que apenas parece ser possível a aplicação do tratamento de referência.

A ausência de um mercado activo e, por consequência, a inexistência de justos valores para os direitos sobre os jogadores de futebol, aumenta a dificuldade de os jogadores contratados sem pagamento de qualquer verba de transferência, por terem terminado os seus anteriores contratos, poderem ser reconhecidos no balanço.

Constantino (2006) afirma que no tratamento de referência, após o reconhecimento do activo intangível pelo custo de aquisição, o activo é amortizado numa base sistemática de acordo com o período do contrato. E, como refere Morrow (1999) se o jogador se lesiona ou deixa de fazer parte da equipa principal, passando a jogar e a integrar a equipa B (como acontece em muitos clubes), isso pode presumir que o jogador perdeu valor. Nesta situação será necessário proceder a um teste de imparidade, de acordo com a IAS 36.

Usualmente não existe um valor residual para estes activos, pois representam o direito à utilização dos serviços do jogador, o qual termina com o final do contrato. No entanto, nos contratos de formação desportiva, ele pode existir, porque os clubes têm direito a uma indemnização por formação, mesmo que o jogador, com idade inferior a 23 anos, tenha terminado o seu contrato.

Podem verificar-se, também, cessões temporárias de jogadores. Nestas situações, mantém-se o vínculo contratual entre o jogador e o clube cedente, continuando aquele reflectido no Balanço; os gastos com o jogador por parte do clube cessionário são reconhecidos como custo do exercício em que ocorrem.

No caso de jogadores não adquiridos e com contratos vencidos, Constantino (2006) indica que o valor da à renovação de contratos com os jogadores poderá ser ser reavaliado, considerando-se para efeitos de amortização o período do novo contrato.

Capítulo III - Estudo de Caso

3.1 Breve Historial do Clube Ferroviário de Maputo

O clube ferroviário de Maputo é uma associação de carácter educativo, recreativo cultural artístico e desportivo, fundado em Outubro de 1924 com a designação de *Clube Desportivo Ferroviário* pela iniciativa de um grupo dos trabalhadores de Tracção/Ferroviários que para preencherem o seu tempo livre jogavam o futebol junto ao campo de futebol do Sporting Clube de Lourenço Marques (mais tarde campo de treinos do 1º de Maio).⁵

A junção do clube com os Caminhos de Ferro, entanto que empresa, deu-se em 1931, quando a Administração Ferroviária delegou o clube para trabalhar na educação física dos seus funcionários. De lá para cá o Clube Ferroviário tem vivido uma trajectória de edificação de si mesmo à sombra tutelar da empresa. A título de exemplo em 1944 foi erguido o primeiro campo iluminado por via da quotização dos sócios, à semelhança do Estádio da Machava (na altura Estádio Salazar), tal como a actual sede em Maputo.⁶

Em meados da década de 60, para além do futebol lançou-se ao atletismo, basquetebol, ciclismo, ginástica, hóquei em patins, minibásquete, natação, ténis de mesa, tiro, etc. E em 1968 inaugurou aquela que é ainda hoje a maior infra-estrutura do desporto moçambicano: o Estádio da Machava, inaugurado a 30 de Junho desse ano, vulgo sala de visitas do nosso futebol. Em Agosto, 2 meses depois desta inauguração, o então Clube

⁵ www.cfmnet.co.mz

⁶ Idem

Desportivo Ferroviário constitui se uma associação, passando a chamar se Associação Clube Ferroviário de Maputo, cuja personalidade jurídica veio a ser reconhecido em Fevereiro de 2009 pelo nº 2 do Decreto nº 21/91 de 3 de Outubro.

3.2 Mensuração e contabilização dos jogadores em Formação

De acordo com as respectivas idades e em conformidade com o comunicado nº 1 da F.M.F (Federação Moçambicana de Futebol), são inscritos pelo clube os jogadores nos seguintes escalões: *Séniore*s, jogadores com idade mínima de 18 anos, tanto profissionais como amadores no máximo de 25 jogadores, por temporada; *Júniore*s, jogadores com idade mínima de 16 anos, tanto jogadores profissionais como amadores no máximo de 25 por temporada; *Juvenis*, Jogadores com idade mínima de 14 anos; *Iniciados*, jogadores com 13 anos; *Infantis*, atletas com 11 anos de idade e *Escolas*, escalão inicial com idade não superior a 10 anos. Este ultimo não tem congéneres noutros clubes, não fazendo deste modo competições.⁷ O clube pode inscrever até 50 formandos para os 4 últimos escalões dependendo das condições logísticas.

Dentre as diversas categorias ora mencionadas, apenas os jogadores que passam ao escalão de seniores é que assinam o contrato. Aos demais nos diversos escalões, vale apenas a simples inscrição como formando do clube. É a partir dessa inscrição que o clube tem a garantia de que esses atletas são seus formandos, não podendo o atleta desvincular – se sem consentimento do clube. Para tal o clube usa as disposições da a) do

⁷ Sr. Lourenço júnior, Departamento do Desporto

artigo 83 do comunicado oficial da FMF.⁸ Mas mesmo assim, se o formando manifestar o desejo de mudar do clube, mediante o pedido ele pode mudar, sem pagamento de qualquer verba se se tratar de clube nacionais.

Para o caso de mudança para um clube de federação diferente, o novo clube paga a indemnização que é calculada de acordo com os critérios definidos pela da FIFA.⁹

O clube reconhece todos custos inerentes a formação desses atletas como gastos. Pode ser apontado como motivos, a situação económica deficiente e a falta de informação por parte de atletas que tem fragilizado a legalização das relação laborais – desportivas entre o clube e o atleta,

[... a fragilidade económica tem sido um factores considerado para negociação dos contractos...] [... e muitos atletas não tem informação da lei no momento da rescisão do contrato...] Entrevista ao Sr. Lourenço Júnior Departamento de desporto, Janeiro 2010

Assim o clube estabelece no entanto, contratos de formação para “quaisquer” formandos, estabelece apenas para aqueles que cedo mostram talentos e habilidades para prática desportiva.

A ausência de uma política uniforme para o estabelecimento de contratos de jogadores em formação tem como resultado por parte da contabilidade local o reconhecimento de todos custos inerente a estes a citar alimentação, treinamento (bolas, uniformes, e outro equipamento) deslocações e estadias desses jogadores como gastos do período na rubrica Fornecimentos e Serviços Externos, não podendo serem capitalizados, mas não só, como

⁸ Os jogadores em regime de formação que pretendam transferir se de um determinado clube para o outro deverão dirigir se ao clube onde se encontram vinculados por escrito expondo a sua pretensão

⁹ Sr. Lourenço Júnior, Departamento do Desporto

também o risco subjacente aos atletas, dado as suas condições económica, que fazem com que o clube não crie expectativas suficientes para capitalizar os custos com contratos como activos.

[.....Contabilizar os jogadores como activos significa estar seguro de que de facto estes jogadores vão trazer resultado.....] [...com esses nossos jogadores mal alimentados... amanhã caem não dá para considera – los como activos....] Sr. Constantino – Técnico de contas. Janeiro 2010

Portanto este argumento tem sido o motivo crucial para a consideração de todos custos associados com os atletas como gastos do período.

No entanto, o reconhecimento de todos custos de formação como gastos de período tem prejudicado a mensuração do valor do atleta no final do seu período formativo.

Os motivos anteriormente citados nomeadamente condições económicas deficitárias e a falta de informação por parte de atletas, não só tem como consequência o reconhecimento dos custos com incorridos com estes atletas como gastos do período, mas também cria dificuldades para a separação entre a fase de pesquisa e de desenvolvimento para aqueles atletas que não assinam o contrato de formação.

3.4 Mensuração e Contabilização de jogadores adquiridos de terceiro

O clube não só forma o seu plantel através de integração de jogadores que espoletam das fases iniciais quando estes mostram habilidades e aptidão física para tal, mas também pela contratação de jogadores que terminaram seus contratos noutros clubes e aquisição de jogadores.

3.4.1. Contratação de jogadores que terminaram seus contratos noutros clubes

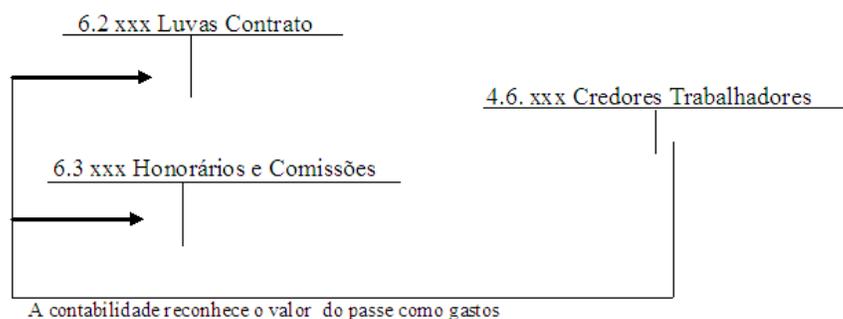
Uma vez terminado o contrato de um jogador com o clube, nada impede ao jogador em procurar outro clube diferente do qual pertencia. Portanto tem sido política do clube a contratação de jogadores que terminaram os seus contratos noutros clubes, com a promessa de salários altos mensais em detrimento do valor de passe.

Uma vez celebrado o contrato, é determinado o valor de passe na face do contrato. Este valor serve de certo modo como protecção do clube contra uma eventual aliciação do jogador por outro clube. É determinado de tal modo que se um clube mostrar interesse em o pagar o clube cedente não terá necessidade alguma de negar receber e entregar o jogador.¹⁰

3.4.2 Aquisição de jogadores

Quando existe uma necessidade extrema por parte do clube pelo atleta adquire se através do pagamento do valor do contrato – luvas ou bónus. Uma vez estabelecido o contrato faz – se necessário o controlo do mesmo através dos registos contabilísticos. A contabilidade reconhece o valor de contrato bem como honorários e comissões dos agentes dos jogadores quando existem como gastos, sendo debitados na conta de Luvas – contratos, honorários e comissões e intermediários, em contrapartida a conta do Passivo, podendo esta ultima ser saldada imediatamente caso haja disponibilidades.

¹⁰ Sr. Lourenço júnior, Departamento do Desporto



3.5 Alguns caso de rescisão de contrato

Pode suceder que depois da celebração do contrato e antes de vencimento do mesmo aconteça os seguintes cenários: rescisão unilateral do contrato pelo jogador ou pelo clube sem justa causa¹¹, transferência, e vencimento do mesmo; nessas circunstâncias o instrumento de arbitragem é a lei de trabalho ora vigente. Para a contabilidade faz – se os seguintes ajustamentos.

3.5.1 Rescisão unilateral do contrato por iniciativa do jogador

Para a situação de rescisão unilateral do contrato por iniciativa do jogador sem justa causa, este último paga ao clube uma indemnização, devendo pagar o valor que consta na face próprio contrato – valor de passe. O valor de indemnização pode ser deduzido do valor de aquisição para aqueles jogadores cujos seus contratos foram onerosos e com pagamento parcial do valor do mesmo.

¹¹ Considera-se, em geral, justa causa para rescisão do contrato de trabalho os factos ou circunstâncias graves que impossibilitem, moral ou materialmente, a subsistência da relação contratual estabelecida. Artigo 172 lei de trabalho

No entanto, a contabilidade reconhece o valor da indemnização pago ou por pagar como proveito do período, e o valor da aquisição (se o atleta tiver sido contratado onerosamente) como respectivo custo de rescisão de contrato.

3.5.2 Rescisão unilateral do contrato por iniciativa do clube

Pode suceder também que depois da celebração do contrato o jogador não presta os serviços como era de esperar o clube, havendo nesse sentido a necessidade do clube cancelar o contrato. Assim o jogador cessa a sua actividade e é lhe pago uma indemnização, calculado o valor em função do tempo que faltava para o vencimento, nessas circunstancias também observa – se; se o valor do contrato tinha sido pago totalmente ou não.

- No caso em que o valor de contrato tinha sido totalmente pago, apenas será lhe pago o valor dos salários que faltavam receber ao longo da vigência do contrato.
- Para caso em que o valor de contrato ainda faltava por receber, o valor de indemnização será acrescido pelo saldo da Conta Credores Trabalhadores. Ora esses valores todos são reconhecidos como gastos do período.¹²

Situação similar a rescisão unilateral do contrato por iniciativa do clube acontece quando se trata de venda do passe do jogador, pois reconhece se o valor da venda do passe do jogador como proveito do exercício mais o valor do contrato que ainda faltava por pagar ao jogador, no caso em que esse valor não tinha sido totalmente pago.

¹²Rui Constantino Cumbane – Técnico de Contas

3.6 Mensuração subsequente ao reconhecimento inicial dos jogadores

Para as restantes situações como sendo lesões, perda de forma ou mesmo valorização do jogador no caso em que é chamado a jogar na selecção, não se faz nenhum ajustamento do valor, uma vez que o clube não reconhece o valor do passe como activo, não só, como também, a necessidade pela manutenção dos acordos contratuais.¹³

3.7 Activos fixos

Da análise efectuada nas demonstrações do clube constata-se que o balanço reflecte no activo fixo, apenas activos fixos tangíveis com excepção das construções, cujo estes são controlados e contabilizados pelos CFM, não sendo reconhecido nesta rubrica o valor do plantel (valor de passes) a favor da conta de gastos.

Imobilizações	2008	2007
Mobiliário e equipamento	522,669.00	420,776.00
Equipamento de transporte	739,897.00	739,897.00
Ferramentas e utensílios	67,572.00	71,872.00
Amortizações	(900,443.88)	(678,834.70)
Imobilizado Líquido	429,694.12	553,710.30

Tabela1: Imobilizado.

¹³ Idem

3.8 Gastos Operacionais

Nos gastos encontramos as rubricas normais preconizados pelo PGC, contudo, são considerados como custos com pessoal as remuneração dos trabalhadores, incluindo se aqui o salários dos atletas de diversas modalidades, valores do passe denominados Luvas contratos e outros custos.

Rubricas	2008		2007	
Remuneração aos trabalhadores	15,620,535.20	62.68%	11,296,940.35	56.32%
Encargos Sobre Remunerações	56,220.00	0.23%		0.00%
<i>Luvas contrato</i>	<i>1,590,241.28</i>	<i>6.38%</i>	<i>2,480,000.00</i>	<i>12.36%</i>
Honorários e Comissões a Intermediários	14,148.60	0.06%	431,824.00	2.15%
Outros Custos com Pessoal	33,840.00	0.14%	1,180,500.42	5.89%
Total de Custo com pessoal	17,314,985.08	69.48%	15,389,264.77	76.72%
Forn e Serv de Terceiros, Amort e Impostos e taxa	7,604,371.21	30.52%	4,669,099.30	23.28%
Total de Custo Operacionais	24,919,356.29	100.00%	20,058,364.07	100.00%

Tabela2: Gastos operacionais

A tabela acima mostra os gastos operacionais dos exercícios económicos de 2008 e 2007. Como pode se ver, os gastos com pessoal tem maior peso, com uma percentagem acima dos 69% e 77% sobre os gastos operacionais anuais. O que denota claramente que a entidade utiliza muito o recurso humano como factor de produção. Consta se também que dentro da categoria dos custos com pessoal o valor de luvas contratos corresponde o segundo maior valor com 6.38% e 12.36% dos gastos operacionais respectivamente.

3.8 Efeito do reconhecimento do valor de passe como custo de exercício na DFs

	2007	
	Gastos Operacionais	A. Fixo líquido
Valores em MT	24,919,356.29	553,710.30
Valor do Passe, Honorários Comissões 2007	(2,911,824.00)	2,911,824.00
Efeitos	22,007,532.29	3,465,534.30

Nos activos fixos: se formos a olhar o balanço podemos verificar que este reflecte apenas o valor de activos fixos tangíveis como valor de activos fixos, o que pode não ser necessariamente exaustivos pois existem também activos fixos intangíveis correspondentes aos passes dos atletas – valor de plantel, não debitados nesta rubrica. Estando assim os activos reduzidos pelo justo montante relativos a este activos ora reconhecidos como gastos. Um exemplo ilustrativo pode se ver no exercício de 2007 em que o valor de passe ascendia os 2,911,824.00MT e este valor foi reconhecido como gasto.

Nos gastos: pode se constatar que a rubrica de gastos com pessoal, contém para além dos itns normais a conta de Luvas contratos, onde é debitado ao valor o valor de passe; valor este que por sua natureza, quer pelo período do tempo em que o atleta contratado permanece no clube, quer pela sua materialidade, mais é apropriado ser debitado na rubrica de activos fixos intangíveis, não só, como também o contrato cumpre todos requisitos de activos; o contrato é identificável (pode ser separado do clube trocado ou vendido) e é mensurável fiavelmente.

Olhando para a tabela acima, pode se verificar que se não tivesse sido reconhecido o valor de luvas contratos (2,911,824.00MT) como gastos do período, o valor de gastos

teria sido diminuído pelo mesmo montante para 22,007,532.29MT. O mesmo efeito se estende para os resultados líquidos de exercício que teriam sido acrescido pelo mesmo valor.

A política de reconhecimento do valor do passe como gasto é contraproducente ao princípio de especialização uma vez que o atleta reconhecido pelo valor de contrato nas DFs continuará a gerar renda para o clube por mais de uma época desportiva.

Capítulo IV Conclusões e Recomendações

4.1 Conclusões

O trabalho tinha como problema de pesquisa, saber qual é o tratamento contabilístico adoptado pelo Clube Ferroviário de Maputo para apresentação dos custos com a contratação dos seus jogadores de futebol. Ora analisado as demonstrações financeiras do Clube Ferroviário em função da revisão literária conclui se que o clube reconhece os custos dos contratos dos jogadores como gastos do exercício e não como activo, verificando se deste modo a observância da segunda hipótese a qual fazia a referência de que tal como sucede com o tratamento contabilístico dos custos inerente a qualquer trabalhador no geral, os custos relacionados com a contratação dos jogadores são considerados custo do período a que respeita. Este procedimento é associado ao risco subjacente aos atletas, dado as suas condições económicas, não criando expectativas suficientes ao clube para que este possa capitalizar os custos dos contratos como activos.

A pesar disso, nota se um esforço para alguns casos tendente a observância de normas: pois o clube considera gasto todos custos referentes a formação do jogador sem a distinção entre a fase de pesquisa e desenvolvimento. Por esse procedimento a parte referente a fase de pesquisa está de acordo com preceitos da IAS 38 e a NC 14.

No entanto, o clube não estabelece contrato de formação que separa as fases de pesquisa e desenvolvimentos, deste modo não tem um controlo separado do valor dos gastos de cada atleta na fase de desenvolvimento. Para o clube não são considerados as fases de pesquisa e desenvolvimento. Todos os custos de formação são tidos como gastos do período em que ocorrem não podendo serem capitalizados mesmo que o jogador venha a fazer parte da equipa principal ou vendido.

Embora o custo de contrato subscrito entre o jogador de futebol e o clube satisfaz as características de activo, pois o contrato é identificável; existe separabilidade do contrato, é mensurável, o contrato pode ser vendido ou trocado; o clube o reconhece como gasto do período em que o jogador foi contratado. Este procedimento mostra – se contraproducente ao principio de especialização de exercício uma vez que o jogador continua a proporcionar benefícios económicos durante a vigência do contrato, sobreavaliando o valor dos gastos com a consequente subavaliação dos respectivos resultados líquidos do período em causa.

Não atribui o mesmo tratamento contabilístico dos contratos de jogadores adquiridos onerosamente, com aqueles cujos seus contratos não foram onerosos, enquanto integrantes da mesma equipa principal e concorrentes para o mesmo fim.

4.2 Recomendações

Da pesquisa que se efectuou no clube ferroviário verifica se que o carácter associativo do clube fragiliza o uso rigoroso das normas contabilísticas. Deste modo, e de um modo geral recomenda se que para tratamentos das matérias de qualquer caso, se observe criteriosamente os regulamentos e as normas especificas dessas matérias. E quanto aos procedimentos contabilísticos que se observe os preceitos da IAS – 38 e das Normas de Contabilidades – NC em vigor em Moçambique, quanto ao reconhecimento mensuração e contabilização de jogadores tanto em formação como profissionais, uma vez esta normas contém todos procedimentos referentes a estes tipos de activos.

Recomenda – se especificamente a separação dos atletas em função do seu desenvolvimento desportivo, para as escolas, infantis e iniciados como fase de pesquisa pois nesta fase difícil é saber se o atleta virá ser “crack” ou não; e em fase de

desenvolvimento com estabelecimento de contrato de formação para os atletas que passam para os escalões de juvenis e juniores.

Para os custos dos contratos que não vencem no mesmo exercício económico recomenda – se o seu reconhecimento como activos intangíveis para assegurar a especialização de exercício dos custos à medida que o atleta vai criando renda para o clube.

Recomenda – se ainda a uniformização no tratamento contabilístico dos jogadores com contratos onerosos com os que os seus contratos não são onerosos através de valorização dos passes desses últimos, pois, ambos prestam um serviço de idêntica natureza ao seu clube, ambos estão sujeitos ao respectivo clube até ao vencimento dos seus contratos, ambos são susceptíveis de gerar benefícios económicos e ambos podem ser vendidos onerosamente a outros clubes.

Bibliografia

AMADO, João Leal (1995), *Contrato de Trabalho Desportivo (Anotado)*, Coimbra Editora.

AMADOR, Renato Pereira; *Avaliação de Empresas: Uma Aplicação aos Clubes de Futebol Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós – Graduação em Ciências Contábeis*; Brasília 2004 Disponível em www.unb.br 2009.

AMARAL, Wanda do; *Guia para apresentação de teses dissertações trabalhos de graduação*; Livraria Universitária UEM; 2ª Edição; Maputo 1999.

AMORIM, Alessandro de Oliveira, *A Mensuração do Atleta de Clube de Futebol: Principais Dificuldades Encontradas no Tratamento Contabilístico deste Activo*. Disponível em <http://www.contabeis.ucb.br> 2009

BORGES, A.; RODRIGUES, A.; RODRIGUES, R. (2005). *Elementos de Contabilidade Geral*. 22 Ed. Áreas Editora, SA. Lisboa

CONSTANTINO, César Augusto Simões, *A contabilização dos jogadores de futebol nas sociedades anónimas desportivas* Tese de Mestrado em Ciências Empresariais, Faculdade de Economia. Universidade Porto, 2006

COSTA, Carlos Baptista da; ALVES, Gabriel Correia; *Contabilidade Financeira*; Reis dos Livros 6ª Edição Lisboa 2008.

DANIEL (Artigo, 2007) *Definições e história do Futebol* http://futeboltotal.17.forumer.com/a/definies-e-histria-do-futebol_post8351.html, 13/07/2009

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BORD. International accounting standards nº 1. *Apresentação das Demonstrações financeiras*. Disponível em www.iasb.org. 2009

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BORD. International accounting standards nº 16 . *Activos Fixos Tangíveis*; Disponível em www.iasb.org 2009

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BORD. International accounting standards nº 38. *Activos intangíveis*. Disponível em www.iasb.org 2009

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BORD. International accounting standards nº 36. *Imparidade de Activos*. Disponível em www.iasb.org 2009

LOPES, Hilton de Araújo, DAVIS, Marcelo David, (Artigo 2006) *O Activo Jogador de Futebol*; Rio de Janeiro – RJ,.

MACHADO, José R. Braz. *Contabilidade Financeira, Da Perspectiva de Determinação dos Resultados*; Pro Tocontas; Lisboa 1998

CONSELHO DE MINISTROS, Decreto 36/2006 de 25 de Julho do. *Plano Geral de Contabilidade*. Moçambique, 2006

CONSELHO DE MINISTROS, Decreto 70/2009. *Plano Geral de Contabilidade com base nas NIFs*. Moçambique, 2009

MORROW, Stephen (1996), “*Football players as human assets. Measurement as the critical factor in asset recognition: a case study investigation*”, Journal of Human Resource Costing and Accounting, Volume 1. Apoud Constantino (2006)

NOGUEIRA, Sónia Paula da Silva; RIBEIRO, Nuno Adriano Baptista; *Contabilização dos jogadores de futebol das Sociedades Anónimas Desportivas: Uma abordagem teórica à luz da IAS 38*; JORNAL DE CONTABILIDADE N.º 364 • JULHO 2007.

PACHECO, Vicente. *Uma Contribuição ao Estudo da Contabilidade Recursos Humanos e Seu Poder de Informação*. Dissertação de Mestrado, FEA/USP, São Paulo, 1996.

PATON, W. A. e William A. Jr. Paton (1952), *Asset Accounting: An Intermediate Course*, New York: The Macmillan Company.

Regulamento Relativo ao Estatuto e Transferência de Jogadores Disponível em www.fpf.pt. 2009

Relatório e Contas 2003-2007 Clube Ferroviário de Moçambique, 2007

Relatório e Contas 2008 Clube Ferroviário de Moçambique, 2008

REZENDE, Amoury José, *Estudo sobre as decisões identificadas na Gestão de contratos de jogadores de futebol: o caso do Clube Atlético Paranaense*, São Paulo, 2004

RIBEIRO, Nilson *in Mecanismo de solidariedade e Indemnização por formação*. Disponível em www.unimasterfutebol.com.br. 2009

SILVA, Sá Eduardo (2005) *Normas Internacionais de Contabilidade; Da teoria a prática* Vida económica; Grupo Editorial; 2005

VALE, Victor (Artigo, 2006); *o desporto e a NIC 38*, Disponível em www.ctoc.pt. 2009

Anexos

Questionário de entrevista ao Clube Ferroviário

1. Em que padrões contabilísticos se baseia a informação contabilística preparada pela empresa? (Se reportam pelo PGC, IFRS, ambos ou outros).
2. O clube possui políticas contabilísticas específicas para a contabilização dos jogadores? Se sim, quais são essas políticas?
3. Será que os escalões do clube obedece esta sequência (infantis, iniciados, juvenis, juniores, seniores) caso não, quais são os escalões que existem no clube? Em ambos os casos quais tem sido os critérios usados para passar de um escalão para outro?
4. Quantos formandos têm admitido em cada temporada
5. Qual tem sido a política de formação (para a venda posterior ou para jogar na equipa principal)?
6. Qual é a garantia que o clube formador tem sobre os atleta em formação por forma assegurar que estes atletas de facto são seus formandos? Caso não tenha garantia até uma certa fase de formação, em que fase os atletas assinam o contrato de formação?
7. Será nesta fase (de assinatura do contrato de formação) em que começa a acumular as despesas ocorridas com o atleta para no final do período de formação serem considerados como custo do activo jogador?
8. Qual tem sido o tratamento de custos ocorridos na primeira fase (fase em que o clube não tem garantia), (são tidos como gastos ou são capitalizados)?
9. Depois de o clube estabelecer o contrato de formação com o jogador em formação como tem classificado o valor do atleta nas demonstrações Financeiras? E no final do processo de formação?

10. Para o caso de um outro clube apreciar um de um jogador que já tem um contrato de formação com o clube como tem determinado o valor de transferência/indenização? E quais tem sido os procedimentos contabilísticos efectuados?
11. Existe um caso de transferência que implicou o cálculo do valor dessa transferência/indenização?
12. E no caso de desistência de jogadores em formação que já tinha o contrato de formação com o clube, qual é o procedimento contabilístico?
13. Como tem os clubes determinado o valor de transferência do atleta que o seu contrato ainda não venceu com o clube cedente?
14. Existem contratações de atleta sem valor de transferência, tal como acontece quando se contrata um jogador que já tinha terminado o seu contrato com o clube anterior, como o clube tem determinado o valor desses atletas e qual tem sido tratamento contabilístico efectuado?
15. Existem caso em que o jogador ganha valor (caso em que o jogador é chamado a jogar na selecção por exemplo)? o clube tem feito a respectiva reavaliação? Caso sim, como tem sido tratado esse valor (é acrescido ao valor do jogador ou e tido como gasto)?
16. Tem ocorrido rescisões unilaterais de jogadores? Como tem sido tratado os valores dessa rescisão?
17. Para os jogadores que perdem forma (caso de lesão ou mesmo perda de performance) enquanto ainda tem contrato com o clube são feitos os devidos teste de imparidade para verificar o valor real? (caso tenha sido classificados como activos).