

Na actividade desportiva, com especial destaque para o futebol, os tratamentos previstos nas NIC/NIRF podem gerar nas contas distorções materialmente relevantes. É importante que algumas medidas correctivas possam ser adoptadas para garantir uma maior normalização contabilística, facto incontornável para se assegurar a comparabilidade e a transparência do fenómeno desportivo e a sua credibilização global.

O desporto e a NIC 38

Por Vitor Vale



Vitor Vale
• TOC nº 7482

A evolução recente das empresas tem comprovado duas realidades: os activos intangíveis são cada vez mais importantes e a contabilidade, tal qual a vemos actualmente, nomeadamente os critérios de reconhecimento e mensuração utilizados, são cada vez mais desajustados da realidade, principalmente no que concerne a este tipo de activos.

Na verdade, vários estudos indicam-nos que na generalidade dos países a diferença entre o valor de mercado das empresas (cotadas ou não cotadas) e o seu valor líquido contabilístico tem vindo progressivamente a aumentar. Este aumento, que em grande medida se deve ao *goodwill*, tem todavia uma componente passível de reconhecimento e mensuração (activos intangíveis) não fora as limitações impostas pela NIC 38, as quais constituem um obstáculo significativo e acarretam preocupações acrescidas em termos da concretização do objectivo máximo das Demonstrações Financeiras: reflectir de forma verdadeira e apropriada a situação patrimonial de uma entidade.

Várias são as realidades empresariais que vivem as dificuldades levantadas por tais limitações, sendo uma delas a que resulta da actividade desportiva, com especial destaque para o futebol, em relação ao qual os tratamentos previstos nas NIC/NIRF podem gerar nas contas distorções materialmente relevantes. Basta pensar nas diferenças entre os activos gerados internamente e os adqui-

ridos externamente e os tratamentos de referência e alternativos permitidos pela NIC 38 nestas duas situações, para se concluir que a questão da comparabilidade das demonstrações financeiras está posta em causa e, pior do que isso, vem dando origem à criatividade de algumas entidades desportivas, agravando ainda mais as já referidas divergências e prejudicando por completo a transparência no mercado. A título de exemplo, irei referir neste texto, o registo contabilístico dos contratos dos jogadores formados nas escolas dos clubes e as revalorizações dos direitos desportivos adquiridos, situações que na minha opinião são suficientemente importantes na dimensão e quantidade de entidades que afectam, para justificarem a criação duma SIC, como já foi feito para a produção de *software* (SIC 6) ou para a produção de *web sites* (SIC 32).

Procederei de seguida a uma análise dos impedimentos suscitados pelo normativo internacional e algumas reflexões pessoais, que poderão vir a contribuir para uma eventual alteração.

A NIC 38: reconhecimento

Para entender o alcance das propostas, começarei por apresentar alguns conceitos contidos na NIC 38, como por exemplo o conceito de Activo Intangível (AI): activo não monetário, identificável e sem substância física.

O AI pode ser adquirido externamente ou gerado internamente, e em ambos os casos será reconhecido sempre que seja identificável, exista controle sobre o recurso e garanta a existência de benefícios económicos futuros.

O reconhecimento inicial de um AI adquirido externamente será feito com base em diferentes critérios, consoante se trate duma aquisição separada, duma aquisição como parte de uma concentração de actividades empresariais, duma aquisição por meio de um subsídio governamental ou ainda por troca com outro activo.

O AI pode ainda ser gerado internamente (não confundir com *goodwill* gerado internamente, que não é um activo), sendo que neste caso se deverá separar o mesmo em duas fases: pesquisa e desenvolvimento. Na fase de pesquisa nenhum activo deve ser reconhecido; na fase de desenvolvimento só pode ser reconhecido se cumulativamente forem cumpridas as seguintes condições:

- Viabilidade técnica de concluir o activo, usá-lo ou vendê-lo;
- Intenção de concluir o activo, usá-lo ou vendê-lo;
- Capacidade para o usar ou vender;
- Necessidade de demonstrar a existência de um mercado (venda) ou da sua utilidade (uso);
- Disponibilidade de recursos para concluir o desenvolvimento e usá-lo ou vendê-lo;
- Capacidade para mensurar o dispêndio atribuível.

Entende-se por pesquisa a investigação original e planeada, levada a efeito com a perspectiva de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos e por desenvolvimento a aplicação das descobertas derivadas da pesquisa ou de outros conhecimentos a um plano ou concepção para a produção de materiais, mecanismos, aparelhos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancialmente melhorados, antes do início da produção comercial ou uso.

A NIC 38: mensuração

Nos activos adquiridos externamente, a NIC prevê uma mensuração inicial e uma men-

suração subsequente. Nesta mensuração subsequente são possíveis dois tratamentos: o de referência e o alternativo.

A mensuração inicial poderá ser efectuada pelo custo ou pelo justo valor, dependendo da forma como os AI surgiram no activo da empresa. Poderá ser mensurado pelo custo, na aquisição separada e pelo justo valor à data de aquisição na concentração de actividades empresariais e na troca de activos. No caso dos subsídios governamentais, ambas as situações estão previstas. No caso de activos gerados internamente, a mensuração determina-se pela soma de alguns dispêndios desde a data em que satisfaz os critérios de reconhecimento. Excluem-se, entre outros, os gastos gerais não directamente imputáveis, como os administrativos, as ineficiências ocorridas antes que o activo atinja o desempenho planeado, os dispêndios para treino de pessoal de apoio, etc.

Para determinar o custo, deverão ser tidos em conta para além do preço de compra, os direitos de importação e outros dispêndios directamente atribuídos para preparar o activo para uso. Para determinar o justo valor, será necessário identificar o preço de mercado, ou o preço de transacção semelhante mais recente. Se não houver mercado activo, deverá ser aplicado o conceito de justo valor de um activo: quantia pela qual esse activo podia ser trocado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não existe relacionamento entre elas.

A mensuração subsequente tem dois tratamentos diversos: tratamento de referência consubstanciado em amortizações e perdas de imparidade e o tratamento alternativo, consubstanciado na revalorização através da determinação do justo valor, deduzidas as amortizações acumuladas e as perdas de imparidade.

Sobre o tratamento de referência, destaco a determinação (ou não) do período de vida útil, reflectindo-se tal facto na possível amortização de forma sistemática durante o período de vida útil se ela for possível de determinação. Se for indefinida, implicará a realização de testes de imparidade anuais. A amortização poderá ser pela utilização (ba-

se funcional) ou pelo método da linha recta (base temporal), devendo iniciar-se na data em que o activo está disponível para uso. Ainda segundo a NIC, o valor residual do direito deverá ser 0, excepto se houver compromisso de venda ou previsão de um mercado activo no final da sua vida útil.

Se houver indícios de que o AI está em imparidade, deverão ser efectuados os respectivos testes, por forma a determinar a quantia em que o valor escriturado do activo, excede o seu valor recuperável, devendo ser efectuados regularmente os respectivos ajustamentos, de acordo com a NIC 36.

No que se refere à revalorização, a mesma é permitida embora com algumas condicionantes, de que se destaca o facto de o AI ter que existir anteriormente e ser possível identificar um mercado activo para os respectivos direitos (mercado onde todas as seguintes condições existam: sejam homogêneos os elementos negociados dentro do mercado, possam ser encontrados compradores e vendedores dispostos a negociar em qualquer momento e os preços estejam disponíveis ao público). As revalorizações terão diversas implicações de que se destaca a necessidade de revalorizar anualmente todos os activos pertencentes ao mesmo grupo. Se o mercado activo só surgir *a posteriori*, pode o activo ser revalorizado com efeitos a partir dessa data.



O reconhecimento e a mensuração na formação de jogadores

Existem problemas concretos quanto ao reconhecimento e capitalização das despesas suportadas pelas entidades com a formação de jogadores nas respectivas escolas. É difícil entender se o jogador virá ou não a ser craque, pelo que a separação entre a fase de pesquisa e de desenvolvimento é difícil, senão mesmo impossível. Todavia, também é claro que a alienação do passe de um jogador formado nas escolas do clube, cria normalmente mais-valias elevadas nos clubes que os vendem, sendo que estas não se encontravam evidenciadas, nas Demonstrações Financeiras, elaboradas antes da venda, face ao enquadramento técnico anteriormente referido, constantes na NIC 38. Daqui decorre a necessidade de inovar nesta matéria, sem que se perca a noção daquilo que são as principais características das Demonstrações Financeiras, previstas nas NIC/NIRF: compreensibilidade, fiabilidade, relevância e comparabilidade.

Entendo, assim, ser possível o reconhecimento de todos os custos com a formação dos atletas, numa conta de AI em Curso, subdividido para cada grupo de jovens atletas com base no escalão onde se encontra. No final de cada época desportiva e tendo presente a desistência de vários jovens, serão efectuados testes de imparidade, sendo reconhecidos de imediato os gastos médios suportados ao longo dos anos com os jovens, agora desistentes; os restantes manterão a sua actividade na escola de jogadores e continuarão a acumular os dispêndios anuais com a sua formação, na conta de AI em Curso.

No final do processo formativo, a conta de Activos Intangíveis em Curso será regularizada através de uma das duas situações seguintes, que poderão vir a ocorrer:

- Os jovens desistirão da sua carreira de futebolista profissional: neste caso serão reconhecidos os gastos suportados anualmente com esses jovens e que se encontravam acumulados na conta referida;
- Os jovens passarão a futebolistas com contrato profissional e aí teremos duas formas possíveis de valorização;

- A mais prudente transferirá os saldos de AI em Curso para Activos Intangíveis;
- A outra, iniciar-se-á pela transferência dos saldos, conforme a situação anterior; a partir daí será efectuada a revalorização dos passes dos jovens atletas, nos seus clubes de origem, de acordo com os valores das indemnizações que teriam de ser pagas por terceiros, na eventualidade de virem a ser aliciados por outros clubes, de acordo com os critérios superiormente definidos pela UEFA e que constam de documentação específica do sector, adoptando-se todavia um critério de prudência, face às várias alternativas constantes no mesmo, ou seja, a valorização deveria ser sempre efectuada em função da indemnização que um clube de igual categoria àquele onde o jogador foi formado, teria de pagar ao seu clube de origem; neste procedimento, eliminar-se-ia inicialmente a conta de AI em Curso, por contrapartida de Activos Intangíveis, após o que, com base no novo valor, seria calculado o excedente de revalorização a afectar a conta de Capitais Próprios. Na eventualidade do valor assim calculado ser inferior ao valor dos dispêndios efectuados com o jovem na sua formação, deveria prevalecer o valor que assenta no custo histórico, ou seja o referente à parte proporcional das despesas capitalizadas.

Entendo assim que, com estes procedimentos, se garantirá o cumprimento das várias características da informação financeira, anteriormente referidas.

A revalorização dos direitos desportivos

Existem problemas concretos quanto à mensuração subsequente dos direitos desportivos, nomeadamente no que respeita à revalorização e à amortização desses direitos. No caso da amortização, tem havido algumas iniciativas que se apresentam tecnicamente incorrectas, como aquela que gerou o conflito entre a Comissão Europeia e o Governo italiano, na chamada lei “salva calcio”, e que é um bom exemplo das dificuldades sentidas quanto à tradução contabilística do fenómeno futebol.

É difícil entender se o jogador virá ou não a ser craque, pelo que a separação entre a fase de pesquisa e de desenvolvimento é difícil, senão mesmo impossível. Todavia, também é claro que a alienação do passe de um jogador formado nas escolas do clube, cria normalmente mais-valias elevadas

Julgo que neste caso concreto a criação da Lei n.º 27, de 21 de Fevereiro de 2003, que permite a amortização por um período para além da vida útil do contrato desportivo, veio porém prejudicar de forma significativa qualidades importantes das demonstrações financeiras como a comparabilidade e a fiabilidade, pelo que não é de forma alguma solução tecnicamente aceitável para a resolução do problema, sendo de definir uma vida útil sempre em função do período temporal do contrato.

No que respeita à revalorização, a questão é mais complexa, face ao teor da NIC 38, que refere que a quantia revalorizada deve ser o justo valor do activo à data e que o mesmo só é determinável por referência a um mercado activo, que é um mercado onde existam, como vimos, todas as seguintes condições:

- sejam homogéneos os elementos negociados dentro do mercado;
 - possam ser encontrados compradores e vendedores dispostos a negociar em qualquer momento;
 - os preços estejam disponíveis ao público.
- Aqui, ou se procedem às revalorizações, com base em transacções recentes, como acontece com frequência na revalorização das partes dos passes que ficam retidas nos clubes vendedores, ou então será difícil adoptar outra solução. Na verdade, estando limitados ao conceito de mercado activo, teremos que discutir no enquadramento actual se as condições referidas podem ou não ser cumpridas, matéria que não é de forma alguma pacífica, senão vejamos:

- é difícil afirmar que existe homogeneidade entre os elementos negociados neste mercado; porém, actualmente, existem já elementos de natureza técnica e estatística que permitem eliminar ou pelo menos minimizar as distorções que possam resultar dessa menor homogeneidade; daí se po-



der afirmar que se podem criar condições para garantir esta condição, embora actualmente a mesma contenha limitações;

- existem compradores e vendedores interessados em qualquer momento; porém estes não podem expressar essa intenção, a qual está limitada a períodos do ano previamente definidos e que fazem parte das condições específicas deste mercado; poderá entender-se que também esta condição existe, embora com uma limitação que entendo não importante se tivermos em consideração que o período de transferências decorre também no fim da época desportiva, o que na maioria das situações corresponde ao encerramento do exercício e à realização dos principais trabalhos de encerramento, entre os quais a revalorização dos activos;
- os preços nunca estão disponíveis ao público; esta última condição não existe de todo, e dificulta de forma relevante, o processo de revalorização dos direitos desportivos; entendo que a única forma de a ultrapassar, será através da criação por parte das entidades responsáveis, de condições para garantir uma maior transparência na formulação do preço das transferências, de forma a esta última condição vir a ser garantida, para assim se poder garantir a existência de um mercado activo.

Do exposto, resulta que para a concretização do processo de revalorização dos direitos desportivos, será necessário definir a nível internacional, um processo transparente de formulação e divulgação do preço de um passe, assente em aspectos objecti-

vos, como sejam os anos de contrato, a idade do atleta, as suas características físicas e o seu desempenho recente, este último apoiado nas estatísticas tão profusamente divulgadas pela comunicação social e definir com base nestes elementos um modelo de avaliação claro e objectivo, o qual porém só deverá funcionar com o apoio de uma entidade reguladora independente, que tornaria públicos os valores assim obtidos, solução que se encontra já em estudo nalguns países europeus, nomeadamente em França.

Conclusões

Estamos numa fase decisiva nesta matéria. O trabalho que vem sendo desenvolvido em termos de licenciamentos dos clubes, que abrange várias áreas nomeadamente a financeira e a correspondente atenção às questões desta natureza, são determinantes para o continuado sucesso da “indústria do futebol”. Porém, para que tal continue a ser um objectivo possível, é importante que algumas medidas correctivas possam ser adoptadas, para garantir uma maior normalização contabilística, facto incontornável para se assegurar a comparabilidade e a transparência do fenómeno desportivo e consequentemente a sua credibilização global.

Reconheço que os aspectos técnicos aqui referidos contrariam parcialmente os normativos actuais, mas tendo em conta as limitações que os mesmos revelam na resolução de questões contabilísticas elementares com predominância nalgumas actividades económicas, não necessariamente ligadas ao futebol, como sejam as marcas comerciais e os títulos, só para falar das questões mais polémicas, entendo que algumas das ideias aqui apresentadas poderão contribuir para uma futura melhoria e adaptação dos normativos contabilísticos a esta actividade, tal como já aconteceu em relação a outras actividades económicas, ou em relação a fenómenos emergentes nas sociedades actuais. ★

(Texto recebido pela CTOC em Novembro de 2005)