

## Análise exploratória de custos dos times de futebol do Brasil

Exploratory cost analysis of soccer teams in Brazil

Análisis exploratorio de costos de equipos de fútbol en Brasil

Recebido: 05/09/2022 | Revisado: 11/09/2022 | Aceito: 18/09/2022 | Publicado: 26/09/2022

**Marcos Roberto dos Santos**

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8401-3807>  
Universidade Federal do Paraná, Brasil  
E-mail: [marcos.santos@ufpr.br](mailto:marcos.santos@ufpr.br)

**Luiz Eduardo Croesy Jenkins**

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0733-0702>  
Universidade Federal do Paraná, Brasil  
E-mail: [luizjenkins@ufpr.br](mailto:luizjenkins@ufpr.br)

**Vicente Pacheco**

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6500-2264>  
Universidade Federal do Paraná, Brasil  
E-mail: [vpacheco@ufpr.br](mailto:vpacheco@ufpr.br)

### Resumo

O objetivo desta pesquisa consistiu em avaliar a configuração de custos e despesas evidenciados nos demonstrativos contábeis dos anos de 2018 até 2021 dos clubes de futebol, sendo convertidos em valores unitários pelos pontos obtidos pelos clubes conforme o ranking da CBF. A partir de uma pesquisa qualitativa, quantitativa e análise documental, foram analisadas as demonstrações contábeis de 42 clubes. Os resultados demonstram uma grande variação entre os valores unitários mínimos e máximos, derivados da concentração de recursos por uma parcela de clubes da Série A, enquanto os times das demais séries possuem menores valores unitários e totais. Com base nos resultados do teste do Qui-quadrado foi possível inferir que a série em que o clube está atuando apresenta relação com os valores unitários de receita líquida, e de forma adicional, que a série em que o clube está atuando não apresenta relação com a separação entre custos e despesas.

**Palavras-chave:** Clubes de futebol; Futebol brasileiro; Gestão de custos no futebol; Eficácia do futebol; Qui-quadrado.

### Abstract

The objective of this research was to evaluate the configuration of costs and expenses evidenced in the financial statements for the years 2018 to 2021 of football clubs, being converted into unit values by the points obtained by the clubs according to the CBF ranking. Based on qualitative and quantitative research and document analysis, the financial statements of 42 clubs were analyzed. The results show a large variation between the minimum and maximum unit values, derived from the concentration of resources by a portion of Serie A clubs, while teams from the other series have lower unit and total values. Based on the results of the Chi-square test, it was possible to infer that the series in which the club is operating is related to the unit values of net revenue, and additionally, that the series in which the club is operating is not related to the separation of costs and expenses.

**Keywords:** Soccer clubs; Brazilian soccer; Cost management in soccer; Soccer effectiveness; Chi-square.

### Resumen

La presente investigación tuvo como objetivo evaluar la configuración de costos y gastos evidenciados en los estados financieros de los años 2018 al 2021 de los clubes de fútbol, siendo convertidos a valores unitarios por los puntos obtenidos por los clubes según el ranking de la CBF. Con base en investigaciones cualitativas y cuantitativas y análisis de documentos, se analizaron los estados financieros de 42 clubes. Los resultados muestran una gran variación entre los valores unitarios mínimo y máximo, derivada de la concentración de recursos por parte de los clubes de la Serie A, mientras que los equipos de la otra serie tienen valores unitarios y totales más bajos. Con base en los resultados de la prueba Chi-cuadrado, se pudo inferir que la serie en la que opera el club está relacionada con los valores unitarios de los ingresos netos, y adicionalmente, que la serie en la que opera el club es no relacionado con la separación de costos y gastos.

**Palabras clave:** Clubes de fútbol; Fútbol brasileño; Gestión de costos en el fútbol; Eficacia del fútbol; Chi-cuadrado.

## 1. Introdução

O futebol brasileiro tem apresentado um crescimento bastante considerável ao longo dos últimos anos, e além dos desafios de manutenção da eficácia dentro do campo, a gestão dos recursos financeiros operados pelos clubes também tem requerido uma especial atenção por parte dos seus gestores, necessitando de uma administração profissional a fim de garantir uma maior efetividade de uso dos recursos (Pereira, Rezende, Corrar, & Lima, 2004; Gasparetto, 2012; Estender, 2013; Dantas, Macedo, & Machado, 2016; Diehl, Marquezan, & Martins, 2018; Schaefer, Fagundes, Moraes, Nara, & Kothe, 2019; Moura, Sarmiento, & Silva, 2022).

O estudo de Jenkins, Santos, e Pacheco (2020) avaliando 30 times do futebol brasileiro, trouxe que as receitas dos clubes aumentaram aproximadamente 100% entre o período de 2014 e 2019, atingindo um valor total de R\$ 5,7 bilhões de reais. O futebol tem se apresentado como um negócio importante para o país, tanto em questões econômicas, quanto em questões sociais, demonstrando ser um dos esportes praticados mais rentáveis (Diehl et al., 2018; Silva, Rengel, Sousa, & Lavarda, 2019; Santos, Silva, Costa, & Cavalcante, 2020).

Por outro lado, os resultados de pesquisas têm apontado para um desequilíbrio no controle econômico-financeiro entre clubes de futebol do país, trazendo que uma quantidade expressiva de times vem apresentando recorrentes resultados deficitários, resultando em redução do patrimônio e aumento do endividamento (Pereira et al. 2004; Diehl et al., 2018; Santos et al., 2020; Muniz & Silva, 2020; Jenkins, Santos et al., 2020).

A partir deste contexto, a pesquisa se propõe a responder a seguinte questão: como se apresenta a relação das receitas e custos e despesas unitários dos clubes de futebol com relação as categorias do Campeonato Brasileiro em que estão inseridos. Em decorrência disso, o objetivo desta pesquisa é avaliar a configuração de custos e despesas evidenciados nos demonstrativos contábeis dos anos de 2018, 2019, 2020 e 2021 dos clubes de futebol, sendo convertidos em valores unitários pelos pontos obtidos pelos clubes.

Assim o trabalho pretende contribuir com o corpo de pesquisas existentes, apresentando o quanto custa cada ponto conquistado no Ranking da Confederação Brasileira de Futebol (CBF) e, também qual é o valor da receita unitária adquirida com cada ponto obtido, trazendo mais um modelo de avaliação e tratamento dos recursos geridos pelos clubes, proporcionando um desenvolvimento tanto no aspecto prático quanto conceitual, ampliando a compreensão do objeto futebol.

Além desta introdução, na sequência o trabalho está estruturado em referencial teórico na segunda seção, que fundamenta a pesquisa, na terceira seção são apresentados os aspectos metodológicos utilizados no desenvolvimento do trabalho, na quarta seção são apresentados os resultados obtidos, e por fim, na quinta seção são apresentadas as considerações finais.

## 2. Metodologia

A pesquisa pode ser classificada das seguintes categorias: Em qualitativa e quantitativa, quanto ao polo de avaliação; em Pesquisa Documental, quanto à estratégia empregada; e em Análise Documental e Análise de Conteúdo, quanto à técnica de coleta de dados utilizada (Martins & Theophilo, 2009).

### 2.1 População e Amostra

A população do estudo consiste nos times que estão listados no Ranking da CBF dos anos de 2018, 2019, 2020 e 2021, que apresentaram, respectivamente, um total de 228, 227, 236 e 239 times listados. A partir dos sítios eletrônicos dos clubes e das federações estaduais, foi possível localizar 42 clubes que publicaram as demonstrações contábeis para os períodos de 2018 até 2021, os quais foram escolhidos dentre os 100 primeiros classificados.

A amostra tabulada representou aproximadamente 18% dos clubes listados no ranking dos quatro períodos, sendo contemplados os times das quatro séries do Campeonato Brasileiro de Futebol, nas proporções de 20 times da Série A e 22 nas demais séries em 2018 e 19 times na Série A e 23 nas demais séries em 2019, 2020 e 2021. Os dados estão apresentados na Tabela 1.

**Tabela 1 - População e Amostra.**

Itens	Quantidade de Clubes				Representação %			
	2018	2019	2020	2021	2018	2019	2020	2021
Clubes no Ranking	228	227	236	239	-	-	-	-
<b>Clubes Tabulados</b>	<b>42</b>	<b>42</b>	<b>42</b>	<b>42</b>	<b>18,4%</b>	<b>18,5%</b>	<b>17,8%</b>	<b>17,6%</b>
	-	-	-	-	-	-	-	-
Tabulados da Série A	20	19	19	19	47,6%	45,2%	45,2%	45,2%
Tabulados Outros	22	23	23	23	52,4%	54,8%	54,8%	54,8%

Fonte: Ranking CBF, anos 2018; 2019, 2020 e 2021.

Os times tabulados foram: ABC-RN, América-MG, Athletico-PR, Atlético-GO, Atlético-MG, Avaí-SC, Bahia-BA, Botafogo-RJ, Botafogo-PB, Ceará-CE, Chapecoense-SC, Corinthians-SP, Coritiba-PR, Criciúma-SC, Cruzeiro-MG, Cuiabá-MT, Flamengo-RJ, Fluminense-RJ, Fortaleza-CE, Goiás-GO, Grêmio-RS, Guarani-SP, Internacional-RS, Ituano-SP, Joinville-SC, Juventude-RS, Londrina-PR, Oeste-SP, Operário-PR, Palmeiras-SP, Paraná-PR, Paysandu-PA, Ponte Preta-SP, Salgueiro-PE, Santos-SP, São Bento-SP, São Paulo-SP, Sport-PE, Vasco-RJ, Vila Nova-GO, Vitória-BA, e Volta Redonda-RJ.

## 2.2 Técnica de Coleta e Análise de Dados

A coleta dos demonstrativos contábeis dos times ocorreu a partir dos portais de transparência dos clubes, e quando não estavam disponíveis foram coletados junto aos portais das respectivas federações estaduais de futebol. Os dados tabulados foram: Ativos Totais, Receita Líquida; Custos; Despesas; Superávit e Déficit, e separação dos custos por segmento.

Os clubes de futebol devem elaborar as demonstrações contábeis seguindo os padrões estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (Brasil, 1998; CFC, 2017; Figueiredo, Santos, & Cunha, 2017), devendo atender também os requisitos da ITG 2002 (R1), que trata de padrões contábeis para entidades sem fins lucrativos (Muniz & Silva, 2020), se apresentando assim como um canal importante de comunicação entre os principais interessados no ambiente de negócios do futebol e estes times (Silva & Carvalho, 2009).

A coleta dos rankings dos anos de 2018, 2019, 2020 e 2021 ocorreu a partir do portal de transparência da CBF, tendo sido tabulados os dados dos clubes que foram localizados os respectivos demonstrativos contábeis.

Os valores unitários das receitas e dos custos totais foram calculados com base nos valores subtraídos da pontuação obtida no ranking.

Para auxiliar na análise de relação entre os valores unitários das receitas, a série em que cada time estava participando, se apresentou superávit ou déficit, foi utilizada a técnica estatística Qui-Quadrado de Pearson, que procura avaliar a associação de variáveis categóricas, a partir de uma tabulação cruzada entre linhas e colunas, em uma perspectiva dimensional, em que os itens próximos representam uma semelhança, permitindo uma avaliação de associação ou dependência entre duas variáveis (Martins & Theophilo, 2009; Hair, Black, Babin, Anderson, & Tatham, 2009). Esta técnica já foi utilizada no estudo de Holanda, Meneses, Mapurunga, De Luca, e Coelho (2012) para avaliar os fatores determinantes do nível de disclosure em

times de futebol do país. Para a efetividade do teste Qui-quadrado, Levin e Fox (2004) apresentaram que para tabelas de contingência 2x2, nenhuma frequência esperada deve ser inferior a cinco, e que ainda, deve-se aplicar a fórmula de correção de Yates, e que para tabelas de contingência acima do modelo 2x2 (exemplo 3x2), deve-se observar que poucas células apresentem frequências esperadas menores do que cinco.

As séries foram categorizadas em dois grupos, sendo (1) para os times participantes da Série A e (2) para os participantes das demais séries. As categorias dos valores unitários foram parametrizadas em quatro grupos, sendo (1) até igual a R\$ 5 mil reais, (2) de R\$ 5 mil até igual a R\$ 15 mil, e (3) acima de R\$ 15 mil. O resultado Superávit foi categorizado com (1) e com o código (2) para o Déficit.

De forma adicional, os clubes foram categorizados conforme a evidenciação de separação dos grupos de custos e das despesas, sendo (1) para os times que apresentaram a separação dos grupos, e (2) para os times que não apresentaram a separação dos grupos de custos e das despesas. Para esta nova categorização também foi aplicada o teste Qui-Quadrado, cruzando com as séries dos times.

Para realizar os cálculos estatísticos foi utilizado o software SPSS, versão 22, e o nível de significância de 0,05.

### **3. Resultados e Discussão**

Nesta seção são apresentados os resultados e discussão dos achados do trabalho, iniciando-se pela análise geral dos dados dos clubes, na sequência sendo apresentadas as estatísticas descritivas e por fim a apresentação das Tabelas de Contingências das principais variáveis analisadas.

#### **3.1 Análise Geral**

A partir dos dados da Tabela 2 é possível observar que os times que participam da Série A do Campeonato Brasileiro de Futebol concentram os maiores volumes de recursos nos quatro anos avaliados, porém representando menos da metade dos times tabulados.

Os dados encontrados estão de acordo com o apresentado na pesquisa de Dantas, Machado, e Macedo (2015), que trouxeram que os maiores times estão na Série A, pois conseguem ser mais eficientes, garantindo um volume maior de recursos, indicando uma maior concentração dos recursos para estes clubes.

**Tabela 2 - Categorias Gerais.**

<b>Categorias</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
<b>Dados em Quantidades</b>								
Total de times Série A	20	19	19	19	48%	45%	45%	45%
Total de times Outros	22	23	23	23	52%	55%	55%	55%
= Total	42	42	42	42	100%	100%	100%	100%
Pontos Ranking Série A	222.613	215.061	205.532	210.335	71%	68%	66%	67%
Pontos Ranking Outros	92.453	99.379	106.494	102.236	29%	32%	34%	33%
= Total	315.066	314.440	312.026	312.571	100%	100%	100%	100%
<b>Valores em milhares de R\$</b>								
Receitas Série A	4.905	5.788	4.439	6.163	89%	92%	89%	88%
Receitas Outros	598	510	543	869	11%	8%	11%	12%
= Total	5.504	6.298	4.982	7.032	100%	100%	100%	100%
Custos e Despesas Série A	4.933	6.497	5.304	5.786	89%	91%	86%	86%
Custos e Despesas Outros	629	617	897	973	11%	9%	14%	14%
= Total	5.561	7.114	6.201	6.759	100%	100%	100%	100%
Resultado Série A	-27	-709	-865	378	47%	87%	71%	138%
Resultado Outros	-30	-107	-355	-104	53%	13%	29%	-38%
= Total	-58	-816	-1.219	273	100%	100%	100%	100%
Ativo Total Série A	8.532	8.797	9.519	10.046	83%	80%	81%	80%
Ativo Total Outros	1.749	2.153	2.228	2.479	17%	20%	19%	20%
= Total	10.281	10.950	11.746	12.525	100%	100%	100%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Na Tabela 3 é possível observar que da amostra tabulada, 14 clubes participaram na Série A mais que 8 vezes para o período de 2012 até 2021, representando 34% do total de clubes e concentrando aproximadamente 81% das receitas para o ano de 2021. Por outro lado, 11 clubes apresentaram como resultado nenhuma participação na principal agremiação nacional, representando 26% do total, concentrando 2% das receitas em 2021.

Assim, também é possível observar que das 20 vagas da Série A, observando-se as dez últimas competições, 14 clubes, representando 70% das vagas, apresentaram participações de forma contínua (acima de 80% de participações), indicando que apenas 6 vagas são disputadas pelos demais clubes, uma proporção de 30%, e que foram disputadas por 17 clubes.

Este resultado está em conformidade com os estudos de Jenkins et al., (2020) o qual apresentou que 11 clubes concentraram a maior parcela de vagas da Série A, e também uma parcela maior de recursos, entre ativos, receitas, obrigações e pontos do Ranking, dentro de um grupo de 30 clubes avaliados, e também as pesquisas de Pereira et al., (2004) e Gasparetto (2012), que apresentaram que há um alto grau de correlação entre a grandeza de recursos (receitas, custos e despesas

operacionais, e resultado) com o desempenho esportivo e pontuação obtida, e conseqüentemente um bom posicionamento do campeonato.

Por fim, neste ponto, a relação de desempenho no uso de recursos auxilia na compreensão entre permanecer na Série A, conquistar melhores posições garantindo a participação em outras competições também importantes, ser campeão, e em contraponto ser rebaixado.

**Tabela 3** - Número de participações dos times na Série A – Período de 2012-2021.

Participações		Qtde	% Repr.	Receita em milhares de R\$				% Represent. Receita			
Vezes	%			2018	2019	2020	2021	2018	2019	2020	2021
10	100%	7	17%	2.497	3.117	2.412	3.649	45%	49%	48%	52%
9	90%	3	7%	1.106	1.367	1.116	1.516	20%	22%	22%	22%
8	80%	4	10%	725	695	446	519	13%	11%	9%	7%
7	70%	3	7%	420	319	300	329	8%	5%	6%	5%
6	60%	0	0%	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%
5	50%	3	7%	199	177	162	135	4%	3%	3%	2%
4	40%	3	7%	119	122	158	276	2%	2%	3%	4%
3	30%	3	7%	143	210	168	281	3%	3%	3%	4%
2	20%	1	2%	29	26	14	15	1%	0%	0%	0%
1	10%	4	10%	101	73	76	151	2%	1%	2%	2%
0	0%	11	26%	165	191	130	162	3%	3%	3%	2%
<b>Total</b>		<b>42</b>	<b>100%</b>	<b>5.504</b>	<b>6.298</b>	<b>4.982</b>	<b>7.032</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

A Tabela 4 apresenta a Demonstração do Resultado totalizando os valores dos times que separaram os custos e despesas, sendo classificados conforme as categorias de participação nas séries, comparando-se com os resultados dos clubes que não separaram custos e despesas.

**Tabela 4 - Demonstração do Resultado Total dos Times que Separam Custos e Despesas.**

Demonstração do Resultado	Série A				Outras			
	2018	2019	2020	2021	2018	2019	2020	2021
Separa Custos e Despesas - Valores em milhares de R\$								
Receitas	4,528	5,128	4,114	5,767	376	323	423	791
Custos	-3,557	-4,406	-4,022	-4,475	-265	-269	-545	-716
Margem Bruta	971	722	92	1,293	111	55	-122	75
% MB	21%	14%	2%	22%	29%	17%	-29%	9%
Despesas	-987	-1,453	-1,092	-917	-134	-152	-167	-166
Margem Líquida	-16	-731	-999	376	-23	-97	-289	-92
Não Separa Custos e Despesas - Valores em milhares de R\$								
Receitas	377	659	325	396	223	187	120	78
Despesas e Custos	-388	-637	-190	-394	-230	-197	-185	-91
Margem Líquida	-11	22	134	2	-7	-10	-65	-13

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Em 2018 os clubes da Série A apresentaram margem bruta de 21%, enquanto os times das outras categorias apresentaram margem bruta de 29%. Já em 2021 os clubes da Série A apresentaram resultado de 22%, enquanto os times das demais categorias apresentaram uma margem de 9%. Em 2020 os times da Série A apresentaram a margem bruta mais baixa, fechando em 2%, tendo ocorrido o mesmo efeito na margem dos clubes das demais categorias, que fecharam com uma margem negativa de 29%.

Com exceção ao ano de 2020, em que os clubes apresentaram margem bruta negativa (Outras) ou menor margem do período (Série A), há indicação que os custos relacionados ao futebol geram margens positivas, porém as margens líquidas foram uma constante na maioria dos períodos e para as duas categorias de séries, requerendo um estudo mais aprofundado, com uma abertura das despesas operacionais, incluindo uma avaliação das despesas financeiras, que afetam os resultados.

### 3.2 Estatística Descritiva

As estatísticas descritivas demonstraram valores unitários com grande distância entre mínimos e máximos. Os dados estão apresentados na Tabela 5.

**Tabela 4 - Estatísticas Descritivas.**

Variável	Estatística Descritiva	2018	2019	2020	2021	2018	2019	2020	2021
Dados em Quantidades									
Pontuação Ranking CBF	Mínimo	945	924	1.175	1.473	-	-	-	-
	Mediana	6.393	6.685	6.571	6.709	-	-	-	-
	Média	7.502	7.487	7.429	7.442	-	-	-	-
	Máximo	16.914	16.640	16.768	17.054	-	-	-	-
	Des. Pad.	4.341	4.333	4.197	4.188	-	-	-	-
Valores em milhares de R\$					Valores unitários em R\$				
Receitas Líquidas	Mínimo	6,77	4,54	3,02	4,71	1.935,82	877,30	1.165,45	1.304,23
	Mediana	52,68	39,52	45,14	69,23	9.078,24	6.962,38	7.152,06	10.352,67
	Média	131,04	149,95	118,61	167,43	13.195,32	14.667,06	11.556,81	15.461,94
	Máximo	653,85	914,04	644,09	1.025,43	38.657,33	59.245,59	38.412,03	62.399,14
	Des. Pad.	160,05	198,72	156,79	234,99	10.588,03	13.397,00	10.124,47	14.828,25
Custos e Despesas	Mínimo	6,38	-2,21	5,62	4,83	1.986,54	-867,64	2.167,37	2.169,01
	Mediana	55,17	57,84	54,46	66,25	10.558,53	9.176,34	8.547,45	10.282,91
	Média	132,41	169,38	147,64	160,93	13.426,92	16.172,84	14.357,59	15.802,63
	Máximo	623,16	851,12	751,02	847,78	37.834,41	55.167,23	48.136,55	53.936,78
	Des. Pad.	-156,37	-219,00	-193,35	-207,95	10.135,67	14.726,99	12.899,30	13.261,35

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Para o ano de 2021, os valores unitários médios apresentados foram de R\$ 15.461,94 para as receitas líquidas e R\$ 15.802,63 para os custos e despesas totais. A distância entre a receitas unitárias mínima e máxima foi de R\$ 61.094,91, enquanto a distância para os custos e despesas foi de R\$ 51.767,77. O primeiro colocado no ranking apresentou valores unitários de R\$ 60.128,30 de receitas líquidas e R\$ 49.711,62 de custos e despesas, sendo ambos os segundos maiores valores unitários do ano, enquanto o clube que ficou em segundo lugar no ranking apresentou os maiores valores unitários, nos valores de R\$ 62.399,14 para as receitas e R\$ 53.936,78 para os custos e despesas. Os quatro períodos apresentaram grandes distâncias entre os valores unitários máximos e mínimos.

Em relação aos valores e quantidades totais, ainda conforme apresentado na Tabela 2, para o ano 2021, é possível observar que o mínimo de pontos obtido por um clube tabulado foi de 1.473 pontos, enquanto o máximo de pontos foi de 17.054, já a média foi de 7.442 pontos. Em termos de valores, a receita mínima recebida foi de R\$ 4,71 milhões, enquanto a máxima foi de 1.025,43 milhões, já para os custos e despesas, o menor valor foi de R\$ 4,83 milhões, enquanto o valor máximo foi de R\$ 847,78 milhões. Da mesma forma apresentada nos valores unitários, os valores e quantidades totais também apresentaram grandes distâncias entre os valores máximos e mínimos.

### 3.3 Aplicação da Tabela de Contingência para avaliação de relação entre as variáveis

No Quadro 1 são apresentados os Mapas Perceptuais das 3 categorias dos valores unitários das receitas para os quatro períodos, avaliados em relação as duas categorias de série em que os clubes estavam participando em cada ano.

Os clubes que apresentaram receitas acima de R\$ 15 mil reais representaram a maioria dos clubes classificados na Série A para os quatro períodos, sendo 60%, 78,9%, 63,2% e 63,2%, para os anos de 2018, 2019, 2020 e 2021, respectivamente, e já na representação dentro do próprio grupo, apresentaram a indicação de que a maior parcela desses clubes participou da Série A. Por outro lado, os clubes que apresentaram receitas até R\$ 5 mil reais, representaram a maioria dos clubes classificados em Outras para os anos de 2018, 2019 e 2020, com 54,5%, 56,5% e 60,9%, respectivamente, e nenhum clube dessa categoria participou da Série A nos quatro períodos.

Os clubes que apresentaram receitas unitárias entre R\$ 5 mil reais e até R\$ 15 mil reais, tiveram participação tanto na Série A, quanto em outras.

Conforme as saídas do teste Qui-quadrado de Pearson, apresentadas no Quadro 2, os *p-valores* foram de 0,000, inferiores ao nível de significância de 0,05 para todos os períodos, e embora o ano de 2021 tenha tido uma célula menor que cinco, essa representou 16,67% das células, indicando haver diferenças estatísticas nas relações entre as variáveis para os quatro períodos, permitindo inferir que a categoria de receitas unitárias apresenta relação com o tipo de série em que o clube está atuando.

**Quadro 1 - Mapa Perceptual das Receitas Unitárias por Categoria de Tamanho de Receita – 2018-2021.**

			TipSer18		Total				TipSer19		Total
			A	Outra					A	Outra	
TamRec18	Até=5mil	Contagem	0	12	12	TamRec19	Até=5mil	Contagem	0	13	13
		Contagem Esperada	5,7	6,3	12,0			Contagem Esperada	5,9	7,1	13,0
		% em TamRec18	0,0%	100,0%	100,0%			% em TamRec19	0,0%	100,0%	100,0%
		% em TipSer18	0,0%	54,5%	28,6%			% em TipSer19	0,0%	56,5%	31,0%
	>5mil<=15mil	Contagem	8	9	17		>5mil<=15mil	Contagem	4	9	13
		Contagem Esperada	8,1	8,9	17,0			Contagem Esperada	5,9	7,1	13,0
		% em TamRec18	47,1%	52,9%	100,0%			% em TamRec19	30,8%	69,2%	100,0%
		% em TipSer18	40,0%	40,9%	40,5%			% em TipSer19	21,1%	39,1%	31,0%
	>15mil	Contagem	12	1	13		>15mil	Contagem	15	1	16
		Contagem Esperada	6,2	6,8	13,0			Contagem Esperada	7,2	8,8	16,0
		% em TamRec18	92,3%	7,7%	100,0%			% em TamRec19	93,8%	6,3%	100,0%
		% em TipSer18	60,0%	4,5%	31,0%			% em TipSer19	78,9%	4,3%	38,1%
Total	Contagem	20	22	42	Total	Contagem	19	23	42		
	Contagem Esperada	20,0	22,0	42,0		Contagem Esperada	19,0	23,0	42,0		
	% em TamRec18	47,6%	52,4%	100,0%		% em TamRec19	45,2%	54,8%	100,0%		
	% em TipSer18	100,0%	100,0%	100,0%		% em TipSer19	100,0%	100,0%	100,0%		

  

			TipSer20		Total				TipSer21		Total
			A	Outra					A	Outra	
TamRec20	Até=5mil	Contagem	0	14	14	TamRec21	Até=5mil	Contagem	0	11	11
		Contagem Esperada	6,3	7,7	14,0			Contagem Esperada	5,0	6,0	11,0
		% em TamRec20	0,0%	100,0%	100,0%			% em TamRec21	0,0%	100,0%	100,0%
		% em TipSer20	0,0%	60,9%	33,3%			% em TipSer21	0,0%	47,8%	26,2%
	>5mil<=15mil	Contagem	7	8	15		>5mil<=15mil	Contagem	7	11	18
		Contagem Esperada	6,8	8,2	15,0			Contagem Esperada	8,1	9,9	18,0
		% em TamRec20	46,7%	53,3%	100,0%			% em TamRec21	38,9%	61,1%	100,0%
		% em TipSer20	36,8%	34,8%	35,7%			% em TipSer21	36,8%	47,8%	42,9%
	>15mil	Contagem	12	1	13		>15mil	Contagem	12	1	13
		Contagem Esperada	5,9	7,1	13,0			Contagem Esperada	5,9	7,1	13,0
		% em TamRec20	92,3%	7,7%	100,0%			% em TamRec21	92,3%	7,7%	100,0%
		% em TipSer20	63,2%	4,3%	31,0%			% em TipSer21	63,2%	4,3%	31,0%
Total	Contagem	19	23	42	Total	Contagem	19	23	42		
	Contagem Esperada	19,0	23,0	42,0		Contagem Esperada	19,0	23,0	42,0		
	% em TamRec20	45,2%	54,8%	100,0%		% em TamRec21	45,2%	54,8%	100,0%		
	% em TipSer20	100,0%	100,0%	100,0%		% em TipSer21	100,0%	100,0%	100,0%		

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

No Quadro 2 são apresentadas as saídas do teste Qui-quadrado de Pearson para as categorias receitas unitárias por categoria de tamanho de receita e o tipo de série em que o clube está atuando.

**Quadro 2 – Qui-quadrado das Receitas Unitárias por Categoria de Tamanho de Receita – 2018-2021.**

2018				2019			
	Valor	df	Significância Sig. (2 lados)		Valor	df	Significância Sig. (2 lados)
Qui-quadrado de Pearson	21,320 <sup>a</sup>	2	,000	Qui-quadrado de Pearson	27,037 <sup>a</sup>	2	,000
Razão de verossimilhança	27,570	2	,000	Razão de verossimilhança	34,313	2	,000
Associação Linear por Linear	20,809	1	,000	Associação Linear por Linear	25,479	1	,000
N de Casos Válidos	42			N de Casos Válidos	42		
a. 0 células (0,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é 5,71.				a. 0 células (0,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é 5,88.			
2020				2021			
	Valor	df	Significância Sig. (2 lados)		Valor	df	Significância Sig. (2 lados)
Qui-quadrado de Pearson	23,204 <sup>a</sup>	2	,000	Qui-quadrado de Pearson	21,006 <sup>a</sup>	2	,000
Razão de verossimilhança	30,064	2	,000	Razão de verossimilhança	26,735	2	,000
Associação Linear por Linear	22,650	1	,000	Associação Linear por Linear	20,293	1	,000
N de Casos Válidos	42			N de Casos Válidos	42		
a. 0 células (0,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é 5,88.				a. 1 células (16,7%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é 4,98.			

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

No Quadro 3 é apresentado o Mapa Perceptual das 2 categorias de tipo de série e das duas categorias de separa custos das despesas, para os quatro períodos.

A maior parcela dos clubes da Série A apresentaram a separação entre custos e despesas nos relatórios, com representação de 80%, 78,9%, 94,7% e 84,2%, em 2018, 2019, 2020 e 2021, respectivamente, e também foram a maior parte dos clubes que realizaram a separação, exceto em 2021, quando fechou com 48,5%, sendo superada pelos clubes das outras categorias. É possível observar ainda que a maioria dos clubes tabulados apresentou a separação entre custos e despesas, com o ano de 2021 fechando em 78,6% dos clubes fazendo essa separação, com 33 clubes.

Conforme as saídas do teste Qui-quadrado de Pearson, apresentadas no Quadro 4, os *p-valores* foram superiores ao nível de significância de 0,05 para todos os períodos de 2018, 2019 e 2021, e ainda, os anos de 2020 e 2021 houve violação da premissa de ocorrência de algumas células apresentarem frequência esperada menores que cinco, portanto não sendo possível indicar a existência ou não de diferenças estatísticas nas relações entre as duas variáveis.

**Quadro 3 - Mapa Perceptual do Tipo de Série e Categoria Separa Custos e Despesas – 2018 e 2021.**

			SepCus18		Total
			Separa	NSep	
TipSer18	A	Contagem	16	4	20
		Contagem Esperada	13,3	6,7	20,0
		% em TipSer18	80,0%	20,0%	100,0%
		% em SepCus18	57,1%	28,6%	47,6%
Outra		Contagem	12	10	22
		Contagem Esperada	14,7	7,3	22,0
		% em TipSer18	54,5%	45,5%	100,0%
		% em SepCus18	42,9%	71,4%	52,4%
Total		Contagem	28	14	42
		Contagem Esperada	28,0	14,0	42,0
		% em TipSer18	66,7%	33,3%	100,0%
		% em SepCus18	100,0%	100,0%	100,0%

  

			SepCus19		Total
			Separa	NSep	
TipSer19	A	Contagem	15	4	19
		Contagem Esperada	12,7	6,3	19,0
		% em TipSer19	78,9%	21,1%	100,0%
		% em SepCus19	53,6%	28,6%	45,2%
Outra		Contagem	13	10	23
		Contagem Esperada	15,3	7,7	23,0
		% em TipSer19	56,5%	43,5%	100,0%
		% em SepCus19	46,4%	71,4%	54,8%
Total		Contagem	28	14	42
		Contagem Esperada	28,0	14,0	42,0
		% em TipSer19	66,7%	33,3%	100,0%
		% em SepCus19	100,0%	100,0%	100,0%

  

			SepCus20		Total
			Separa	NSep	
TipSer20	A	Contagem	18	1	19
		Contagem Esperada	14,5	4,5	19,0
		% em TipSer20	94,7%	5,3%	100,0%
		% em SepCus20	56,3%	10,0%	45,2%
Outra		Contagem	14	9	23
		Contagem Esperada	17,5	5,5	23,0
		% em TipSer20	60,9%	39,1%	100,0%
		% em SepCus20	43,8%	90,0%	54,8%
Total		Contagem	32	10	42
		Contagem Esperada	32,0	10,0	42,0
		% em TipSer20	76,2%	23,8%	100,0%
		% em SepCus20	100,0%	100,0%	100,0%

  

			SepCus21		Total
			Separa	NSep	
TipSer21	A	Contagem	16	3	19
		Contagem Esperada	14,9	4,1	19,0
		% em TipSer21	84,2%	15,8%	100,0%
		% em SepCus21	48,5%	33,3%	45,2%
Outra		Contagem	17	6	23
		Contagem Esperada	18,1	4,9	23,0
		% em TipSer21	73,9%	26,1%	100,0%
		% em SepCus21	51,5%	66,7%	54,8%
Total		Contagem	33	9	42
		Contagem Esperada	33,0	9,0	42,0
		% em TipSer21	78,6%	21,4%	100,0%
		% em SepCus21	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

No Quadro 4 são apresentadas as saídas do teste Qui-quadrado de Pearson para as categorias tipo de série em que o clube está atuando e se o clube relatou os custos de forma separada das despesas totais.

**Quadro 4 – Qui-quadrado do Tipo de Série e Categoria Separa Custos e Despesas – 2018 e 2021.**

2018						2019					
	Valor	df	Significância Sig. (2 lados)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)		Valor	df	Significância Sig. (2 lados)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)
Qui-quadrado de Pearson	3,055 <sup>a</sup>	1	,081			Qui-quadrado de Pearson	2,355 <sup>a</sup>	1	,125		
Correção de continuidade <sup>b</sup>	2,016	1	,156			Correção de continuidade <sup>b</sup>	1,454	1	,228		
Razão de verossimilhança	3,135	1	,077			Razão de verossimilhança	2,418	1	,120		
Teste Exato de Fisher				,108	,077	Teste Exato de Fisher				,191	,113
Associação Linear por Linear	2,982	1	,084			Associação Linear por Linear	2,299	1	,129		
N de Casos Válidos	42					N de Casos Válidos	42				
a. 0 células (0,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é 6,67.						a. 0 células (0,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é 6,33.					
b. Computado apenas para uma tabela 2x2						b. Computado apenas para uma tabela 2x2					
2020						2021					
	Valor	df	Significância Sig. (2 lados)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)		Valor	df	Significância Sig. (2 lados)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)
Qui-quadrado de Pearson	6,579 <sup>a</sup>	1	,010			Qui-quadrado de Pearson	,655 <sup>a</sup>	1	,418		
Correção de continuidade <sup>b</sup>	4,844	1	,028			Correção de continuidade <sup>b</sup>	,186	1	,666		
Razão de verossimilhança	7,481	1	,006			Razão de verossimilhança	,668	1	,414		
Teste Exato de Fisher				,013	,011	Teste Exato de Fisher				,477	,336
Associação Linear por Linear	6,422	1	,011			Associação Linear por Linear	,640	1	,424		
N de Casos Válidos	42					N de Casos Válidos	42				
a. 1 células (25,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é 4,52.						a. 2 células (50,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é 4,07.					
b. Computado apenas para uma tabela 2x2						b. Computado apenas para uma tabela 2x2					

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

No Quadro 5 é apresentado o Mapa Perceptual das duas categorias separa custos e despesas e apresentou superávit ou déficit, para os quatro períodos.

Nos anos de 2018, 2019 e 2020 a maioria dos clubes apresentou déficits, ocorrendo em 59,5%, 59,5% e 76,2%, respectivamente. Os resultados negativos dos clubes também foram destacados nas pesquisas de Evaldt, Diehl, Tristão e Kronbauer (2015) e Jenkins et al. (2020).

Conforme as saídas do teste Qui-quadrado de Pearson, apresentadas na Figura 6, os *p-valores* foram superiores ao nível de significância de 0,05 para todos os quatro períodos, e ainda, os anos de 2020 e 2021 houve violação da premissa de ocorrência de algumas células apresentarem frequência esperada menores que cinco, portanto não sendo possível indicar a existência ou não de diferenças estatísticas nas relações entre as duas variáveis.

**Quadro 5 - Mapa Perceptual da Categoria Separa Custos e Despesas e Superávit ou Déficit – 2018 e 2021.**

			SupDef18		Total				SupDef19		Total
			Sup	Déf					Sup	Déf	
SepCus18	Separa	Contagem	11	17	28	SepCus19	Separa	Contagem	11	17	28
		Contagem Esperada	11,3	16,7	28,0			Contagem Esperada	11,3	16,7	28,0
		% em SepCus18	39,3%	60,7%	100,0%			% em SepCus19	39,3%	60,7%	100,0%
		% em SupDef18	64,7%	68,0%	66,7%			% em SupDef19	64,7%	68,0%	66,7%
NSep		Contagem	6	8	14	NSep		Contagem	6	8	14
		Contagem Esperada	5,7	8,3	14,0			Contagem Esperada	5,7	8,3	14,0
		% em SepCus18	42,9%	57,1%	100,0%			% em SepCus19	42,9%	57,1%	100,0%
		% em SupDef18	35,3%	32,0%	33,3%			% em SupDef19	35,3%	32,0%	33,3%
Total		Contagem	17	25	42	Total		Contagem	17	25	42
		Contagem Esperada	17,0	25,0	42,0			Contagem Esperada	17,0	25,0	42,0
		% em SepCus18	40,5%	59,5%	100,0%			% em SepCus19	40,5%	59,5%	100,0%
		% em SupDef18	100,0%	100,0%	100,0%			% em SupDef19	100,0%	100,0%	100,0%

  

			SupDef20		Total				SupDef21		Total
			Sup	Déf					Sup	Déf	
SepCus20	Separa	Contagem	8	24	32	SepCus21	Separa	Contagem	18	15	33
		Contagem Esperada	7,6	24,4	32,0			Contagem Esperada	16,5	16,5	33,0
		% em SepCus20	25,0%	75,0%	100,0%			% em SepCus21	54,5%	45,5%	100,0%
		% em SupDef20	80,0%	75,0%	76,2%			% em SupDef21	85,7%	71,4%	78,6%
NSep		Contagem	2	8	10	NSep		Contagem	3	6	9
		Contagem Esperada	2,4	7,6	10,0			Contagem Esperada	4,5	4,5	9,0
		% em SepCus20	20,0%	80,0%	100,0%			% em SepCus21	33,3%	66,7%	100,0%
		% em SupDef20	20,0%	25,0%	23,8%			% em SupDef21	14,3%	28,6%	21,4%
Total		Contagem	10	32	42	Total		Contagem	21	21	42
		Contagem Esperada	10,0	32,0	42,0			Contagem Esperada	21,0	21,0	42,0
		% em SepCus20	23,8%	76,2%	100,0%			% em SepCus21	50,0%	50,0%	100,0%
		% em SupDef20	100,0%	100,0%	100,0%			% em SupDef21	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

No Quadro 6 são apresentadas as saídas do teste Qui-quadrado de Pearson para as categorias se o clube relatou os custos de forma separada das despesas totais e se apresentou superávit ou déficit.

**Quadro 6 – Qui-quadrado da Categoria Separa Custos e Despesas e Superávit ou Déficit – 2018 e 2021.**

2018						2019					
	Valor	df	Significância Sig. (2 lados)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)		Valor	df	Significância Sig. (2 lados)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)
Qui-quadrado de Pearson	,049 <sup>a</sup>	1	,824			Qui-quadrado de Pearson	,049 <sup>a</sup>	1	,824		
Correção de continuidade <sup>b</sup>	,000	1	1,000			Correção de continuidade <sup>b</sup>	,000	1	1,000		
Razão de verossimilhança	,049	1	,824			Razão de verossimilhança	,049	1	,824		
Teste Exato de Fisher				1,000	,541	Teste Exato de Fisher				1,000	,541
Associação Linear por Linear	,048	1	,826			Associação Linear por Linear	,048	1	,826		
N de Casos Válidos	42					N de Casos Válidos	42				
a. 0 células (0,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é 5,67.						a. 0 células (0,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é 5,67.					
b. Computado apenas para uma tabela 2x2						b. Computado apenas para uma tabela 2x2					
2020						2021					
	Valor	df	Significância Sig. (2 lados)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)		Valor	df	Significância Sig. (2 lados)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)
Qui-quadrado de Pearson	,105 <sup>a</sup>	1	,746			Qui-quadrado de Pearson	1,273 <sup>a</sup>	1	,259		
Correção de continuidade <sup>b</sup>	,000	1	1,000			Correção de continuidade <sup>b</sup>	,566	1	,452		
Razão de verossimilhança	,108	1	,742			Razão de verossimilhança	1,292	1	,256		
Teste Exato de Fisher				1,000	,556	Teste Exato de Fisher				,454	,227
Associação Linear por Linear	,103	1	,749			Associação Linear por Linear	1,242	1	,265		
N de Casos Válidos	42					N de Casos Válidos	42				
a. 1 células (25,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é 2,38.						a. 2 células (50,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é 4,50.					
b. Computado apenas para uma tabela 2x2						b. Computado apenas para uma tabela 2x2					

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

No Quadro 7 é apresentado o Mapa Perceptual para as categorias Tamanho das Receitas Unitárias e se os clubes separaram os custos e despesas.

Conforme as saídas do teste Qui-quadrado de Pearson, apresentadas na Figura 8, os *p-valores* foram superiores ao nível de significância de 0,05 para os períodos de 2018, 2019 e 2021, e ainda, em todos os quatro períodos houve violação da premissa de ocorrência de uma parcela considerável das células apresentarem frequência esperada menores que cinco, portanto não sendo possível indicar a existência ou não de diferenças estatísticas nas relações entre as duas variáveis. A pesquisa de Silva, Teixeira e Niyama (2009), trouxe que há uma relação entre o nível de evidenciação contábil com o volume de receitas de um clube e com o desempenho em competições profissionais, assim, esperava-se que as informações em separado entre os custos e as despesas deveriam apresentar uma relação com o desempenho das receitas.

**Quadro 7 - Mapa Perceptual da Categoria Tamanho das Receitas Unitárias e Separa Custos e Despesas – 2018 e 2021.**

			SepCus18		Total
			Separa	NSep	
TamRec18	Até=5mil	Contagem	6	6	12
		Contagem Esperada	8,0	4,0	12,0
		% em TamRec18	50,0%	50,0%	100,0%
		% em SepCus18	21,4%	42,9%	28,6%
>5mil<=15mil		Contagem	10	7	17
		Contagem Esperada	11,3	5,7	17,0
		% em TamRec18	58,8%	41,2%	100,0%
		% em SepCus18	35,7%	50,0%	40,5%
>15mil		Contagem	12	1	13
		Contagem Esperada	8,7	4,3	13,0
		% em TamRec18	92,3%	7,7%	100,0%
		% em SepCus18	42,9%	7,1%	31,0%
Total		Contagem	28	14	42
		Contagem Esperada	28,0	14,0	42,0
		% em TamRec18	66,7%	33,3%	100,0%
		% em SepCus18	100,0%	100,0%	100,0%

  

			SepCus19		Total
			Separa	NSep	
TamRec19	Até=5mil	Contagem	7	6	13
		Contagem Esperada	8,7	4,3	13,0
		% em TamRec19	53,8%	46,2%	100,0%
		% em SepCus19	25,0%	42,9%	31,0%
>5mil<=15mil		Contagem	7	6	13
		Contagem Esperada	8,7	4,3	13,0
		% em TamRec19	53,8%	46,2%	100,0%
		% em SepCus19	25,0%	42,9%	31,0%
>15mil		Contagem	14	2	16
		Contagem Esperada	10,7	5,3	16,0
		% em TamRec19	87,5%	12,5%	100,0%
		% em SepCus19	50,0%	14,3%	38,1%
Total		Contagem	28	14	42
		Contagem Esperada	28,0	14,0	42,0
		% em TamRec19	66,7%	33,3%	100,0%
		% em SepCus19	100,0%	100,0%	100,0%

  

			SepCus20		Total
			Separa	NSep	
TamRec20	Até=5mil	Contagem	5	9	14
		Contagem Esperada	10,7	3,3	14,0
		% em TamRec20	35,7%	64,3%	100,0%
		% em SepCus20	15,6%	90,0%	33,3%
>5mil<=15mil		Contagem	15	0	15
		Contagem Esperada	11,4	3,6	15,0
		% em TamRec20	100,0%	0,0%	100,0%
		% em SepCus20	46,9%	0,0%	35,7%
>15mil		Contagem	12	1	13
		Contagem Esperada	9,9	3,1	13,0
		% em TamRec20	92,3%	7,7%	100,0%
		% em SepCus20	37,5%	10,0%	31,0%
Total		Contagem	32	10	42
		Contagem Esperada	32,0	10,0	42,0
		% em TamRec20	76,2%	23,8%	100,0%
		% em SepCus20	100,0%	100,0%	100,0%

  

			SepCus21		Total
			Separa	NSep	
TamRec21	Até=5mil	Contagem	6	5	11
		Contagem Esperada	8,6	2,4	11,0
		% em TamRec21	54,5%	45,5%	100,0%
		% em SepCus21	18,2%	55,6%	26,2%
>5mil<=15mil		Contagem	15	3	18
		Contagem Esperada	14,1	3,9	18,0
		% em TamRec21	83,3%	16,7%	100,0%
		% em SepCus21	45,5%	33,3%	42,9%
>15mil		Contagem	12	1	13
		Contagem Esperada	10,2	2,8	13,0
		% em TamRec21	92,3%	7,7%	100,0%
		% em SepCus21	36,4%	11,1%	31,0%
Total		Contagem	33	9	42
		Contagem Esperada	33,0	9,0	42,0
		% em TamRec21	78,6%	21,4%	100,0%
		% em SepCus21	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

No Quadro 8 são apresentadas as saídas do teste Qui-quadrado de Pearson para as categorias tamanho das receitas unitárias e se o clube separa os custos e despesas.

**Quadro 8** – Qui-quadrado da Categoria Tamanho da Receita Unitária e Separa Custos e Despesas – 2018 e 2021.

2018				2019			
	Valor	df	Significância Sig. (2 lados)		Valor	df	Significância Sig. (2 lados)
Qui-quadrado de Pearson	5,817 <sup>a</sup>	2	,055	Qui-quadrado de Pearson	5,048 <sup>a</sup>	2	,080
Razão de verossimilhança	6,746	2	,034	Razão de verossimilhança	5,521	2	,063
Associação Linear por Linear	5,003	1	,025	Associação Linear por Linear	3,815	1	,051
N de Casos Válidos	42			N de Casos Válidos	42		
a. 2 células (33,3%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é 4,00.				a. 2 células (33,3%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é 4,33.			
2020				2021			
	Valor	df	Significância Sig. (2 lados)		Valor	df	Significância Sig. (2 lados)
Qui-quadrado de Pearson	19,193 <sup>a</sup>	2	,000	Qui-quadrado de Pearson	5,471 <sup>a</sup>	2	,065
Razão de verossimilhança	20,805	2	,000	Razão de verossimilhança	5,215	2	,074
Associação Linear por Linear	12,018	1	,001	Associação Linear por Linear	4,757	1	,029
N de Casos Válidos	42			N de Casos Válidos	42		
b. 3 células (50,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é 3,10.				a. 3 células (50,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é 2,36.			

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Os resultados encontrados nesta pesquisa estão em consonância com os de outras pesquisas realizadas, quando foram apresentados que os maiores clubes em tamanho de receita e pontos no ranking CBF estão concentrados na Série A, que os times tem apresentado melhora na evidenciação de informações publicadas, porém ainda necessitando melhorar a transparência, uma vez que o volume de clubes tabulados está relacionado com os documentos publicados/localizados nos portais dos clubes ou das federações, e ainda que há uma parcela de considerável de resultados com déficits nos quatro períodos analisados.

Por fim, profissionalizar a gestão dos clubes se apresenta como uma condição necessária para gerenciar tanto os recursos quanto às obrigações requeridas pela sociedade e pela legislação, incluindo aqui o uso da Gestão de Custos como forma de contribuir para esse processo, equilibrando e otimizando os custos e despesas frente às receitas auferidas (Pereira et al., 2004; Silva & Moraes, 2010; Gasparetto, 2012; Evaldt et al., 2015; Diehl et al., 2018; Muniz & Silva, 2020; Moura et al., 2022).

#### 4. Conclusão

A questão norteadora da pesquisa consistiu em como se apresenta a relação das receitas e custos e despesas unitários dos clubes de futebol com relação as categorias do Campeonato Brasileiro em que estão inseridos? Os resultados permitem responder que a série em que o clube está atuando apresenta relação com os valores unitários de receita líquida e de custos e despesas, tendo sido avaliados 42 clubes.

De forma adicional, a partir de um dos achados da pesquisa é possível inferir que a série em que o clube está atuando não apresenta relação com a separação entre custos e despesas no relatório Demonstração do resultado. Foi observado em 2021

que 33 times, representando 78,6% da amostra tabulada, evidenciaram a separação entre custos e despesas, sendo 16 participantes da Série A e 17 das demais séries. Em 2018 esses clubes representaram 66,7%, indicando uma melhora no nível de transparência das informações. Os demais times, representando 21,4% da amostra tabulada apresentou os dados consolidados para o ano de 2021.

Já o objetivo do trabalho consistiu em avaliar a configuração de custos e despesas evidenciados nos demonstrativos contábeis dos anos de 2018 até 2021 dos clubes de futebol, sendo convertidos em valores unitários pelos pontos obtidos pelos clubes.

Assim, a partir da avaliação dos valores unitários, para receitas líquidas e custos e despesas, foi possível identificar a relação entre o desempenho dos clubes no ranking, a participação na principal série do futebol brasileiro e a dimensão do valor de cada ponto conquistado, permitindo projetar os recursos necessários com base na colocação desejada pelo clube ao final da temporada anual de futebol.

A maior parcela dos times da Série A apresentam os maiores valores unitários, de receitas, de custos e de custos e despesas, por outro lado, a maior parcela dos times das demais séries apresentam os menores valores unitários para estes recursos.

A grande variação encontrada entre os valores unitários mínimos e máximos é justificada pela concentração de uma elevada parcela de recursos em uma parcela menor de clubes, que são formados por clubes que disputam a Série A do Campeonato Brasileiro. Esta concentração consiste nos maiores valores de ativos, de receitas, de custos e despesas, do maior volume de pontos do ranking da CBF e das vagas disputadas na principal competição futebolística nacional.

A indicação de valores unitários pode contribuir para um melhor delineamento das estratégias para cada clube ao longo do ano, permitindo dimensionar o quanto de recursos será necessário para atingir determinada classificação dentro do contexto de clubes Nacional, incluindo uma possível obtenção de títulos.

Como sugestão para estudos futuros, indica-se a avaliação do nível de utilização de ferramentas gerenciais, mais precisamente dos modelos de gestão de custos utilizados pelos clubes de futebol, buscando identificar os fatores que afetam o seu pleno (não) uso e também as principais características encontradas nos modelos.

## Referências

- Brasil. (1998). *Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998 - Institui normas gerais sobre desporto e dá outras providências*. Acesso em 26 de Agosto de 2020, disponível em Planalto: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9615Compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9615Compilada.htm)
- CFC, Conselho Federal de Contabilidade. (2017). *Norma Brasileira de Contabilidade, ITG 2003 (R1), de 24 de novembro de 2017 - Altera a ITG 2003, que dispõe sobre entidade desportiva profissional*. Acesso em 20 de Setembro de 2020, disponível em CFC - Conselho Federal de Contabilidade: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-especificas/>
- Dantas, M. G., Macedo, M. A., & Machado, M. A. (2016). Eficiência dos custos operacionais dos clubes de futebol do Brasil. *Contabilidade Vista & Revista*, 27(2), 23-47.
- Dantas, M. G., Machado, M. A., & Macedo, M. A. (2015). Fatores determinantes da eficiência dos clubes de futebol do Brasil. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 8(1), 113-132.
- Diehl, C. A., Markezan, L. H., & Martins, V. d. (2018). Determinantes de custos de eficiência no futebol: uma análise comparada entre Brasil e Espanha. *In Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC (Vol. XXV)*.
- Estender, A. C. (2013). A Importância da administração profissional para os clubes de futebol. *Revista Administração em Diálogo*, 15(3), 18-32.
- Evaldt, M., Diehl, C. A., Tristão, T. S., & Kronbauer, C. A. (2015). Eficiência nos custos dos clubes brasileiros de futebol: explicação para seu desempenho ou somente desperdício? *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC (Vol. XXII)*.
- Figueiredo, G. H., Santos, V. d., & Cunha, P. R. (2017). Práticas de evidenciação em entidades desportivas: Um estudo nos clubes de futebol brasileiros. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 36(1), 01-21.

- Gasparetto, T. M. (2012). Relação entre custo operacional e desempenho esportivo: análise do campeonato brasileiro de futebol. *Revista Brasileira de Futebol (The Brazilian Journal of Soccer Science)*, 5(2), 28-40.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados - tradução Adonai Schlup Sant'Anna* (6 ed.). Bookman.
- Holanda, A. P., Meneses, A. F., Mapurunga, P. V., De Luca, M. M., & Coelho, A. C. (2012). Determinantes do nível de disclosure em clubes brasileiros de futebol. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 17(1), 2-17.
- Jenkins, L. E., Santos, M. R., & Pacheco, V. (2020). Configuração dos Principais Aspectos Contábeis de Clubes de Futebol do Brasil para o Período de 2014 até 2019. *Congresso UFSC de Controladoria e Finanças (Vol 10)*. Fonte: [http://dvl.ccn.ufsc.br/10congresso/anais/10CCF\\_PREVIA/20200715221539\\_id.pdf](http://dvl.ccn.ufsc.br/10congresso/anais/10CCF_PREVIA/20200715221539_id.pdf)
- Levin, J., & Fox, J. A. (2004). *Estatística para ciências humanas* (9 ed.). Pearson Prentice Hall.
- Martins, G. D., & Theophilo, C. R. (2009). *Metodologia da Investigação para Ciências Sociais Aplicadas* (2 ed.). Atlas S.A.
- Muniz, L. d., & Silva, M. d. (2020). Análise das demonstrações contábeis dos clubes brasileiros de futebol: comparação entre a situação econômica e financeira e o aproveitamento nas partidas oficiais de 2015 a 2017. *CAFI-Contabilidade, Atuária, Finanças & Informação*, 3(1), 17-32.
- Moura, G. H. S., Sarmiento, J. P., & da Silva, C. A. F. (2022). Modelos associativo e empresarial: reflexões sobre a gestão de clubes de futebol no Brasil. *Research, Society and Development*, 11(11), e499111133784-e499111133784. DOI: <http://dx.doi.org/10.33448/rsd-v11i11.33784>.
- Pereira, C. A., Rezende, A. J., Corrar, L. J., & Lima, E. M. (2004). A gestão estratégica de clubes de futebol: uma análise da correlação entre performance esportiva e resultado operacional. *In Congresso USP de Controladoria e contabilidade (Vol. 4)*.
- Santos, R. I., Silva, V. d., Costa, C. E., & Cavalcante, P. S. (2020). Desempenhos econômico e financeiro dos clubes brasileiros participantes dos campeonatos brasileiros das séries A, B e C no ano de 2017. *CAFI-Contabilidade, Atuária, Finanças & Informação*, 3(1), 67-82.
- Schaefer, J. L., Fagundes, B. J., Moraes, J. d., Nara, E. O., & Kothe, J. V. (2019). Aplicação de métodos multicritérios para ordenação e comparação da eficiência financeira dos clubes de Futebol do campeonato brasileiro de Futebol da série A. *RBFF-Revista Brasileira de Futsal e Futebol*, 11(42), 31-43.
- Silva, C. A., Teixeira, H. M., & Niyama, J. K. (2009). Evidenciação contábil em entidades desportivas: uma análise dos clubes de futebol brasileiros. *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade (Vol. 9)*.
- Silva, J. A., & Carvalho, F. A. (2009). Evidenciação e desempenho em organizações desportivas: um estudo empírico sobre clubes de futebol. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 3(6), 96-116.
- Silva, L. M., & Moraes, M. M. (2010). Contabilidade das entidades desportivas: um estudo sobre a apuração do custo contábil do atleta de futebol em formação do Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC (Vol. XVII)*.
- Silva, T. B., Rengel, R., Sousa, A. M., & Lavarda, C. E. (2019). Contabilidade futebol clube: Uma revisão da literatura contábil sobre clubes de futebol. *PODIUM Sport, Leisure and Tourism Review*, 8(3), 309-325.