

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**GUILHERME OSTERNO SILVA**

**INSTRUMENTOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL UTILIZADOS EM UM  
CLUBE DE FUTEBOL: CASO AVAÍ FUTEBOL CLUBE**

**FLORIANÓPOLIS**

**2010**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**GUILHERME OSTERNO SILVA**

**INSTRUMENTOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL UTILIZADOS EM UM**  
**CLUBE DE FUTEBOL: CASO AVAÍ FUTEBOL CLUBE**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.  
Orientadora: Prof<sup>ª</sup> Valdirene Gasparetto, Dra.

**FLORIANÓPOLIS**

**2010**

**GUILHERME OSTERNO SILVA**

**INSTRUMENTOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL UTILIZADOS EM UM  
CLUBE DE FUTEBOL: CASO AVAÍ FUTEBOL CLUBE**

Esta monografia foi apresentada no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final \_\_\_\_\_ atribuída pela banca examinadora constituída pelo(a) professor(a) orientador(a) e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 29 de abril de 2010.

---

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.  
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

---

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.  
Orientador(a)

---

Professor Alexandre Zoldan da Veiga, Msc.  
Membro

---

Professor Darci Schnorrenberger, Dr.  
Membro

*"Para realizar grandes conquistas, devemos não apenas agir, mas também sonhar; não apenas planejar, mas também acreditar".*

Anatole France

## **Agradecimentos**

Agradeço primeiramente a Deus pela vida e por iluminar meus passos durante toda a caminhada.

Aos meus pais, Osvaldo e Margarida, pelo amor, carinho, paciência, respeito e por me direcionar sempre para o caminho certo.

Aos meus familiares, avós, tios, primos pelo apoio e força quando precisei.

A todos aqueles considerados amigos, que convivo diariamente e colaboraram direta ou indiretamente por mais uma conquista.

À minha orientadora, professora Valdirene Gasparetto, pela amizade e respeito durante o curso, pela paciência, compreensão, atenção e colaboração em mais um passo na minha vida acadêmica.

À Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), aos professores, colegas e funcionários, em especial ao Mauro da secretaria, pela amizade e atenção com os acadêmicos que passam por essa Instituição.

Ao Avaí Futebol Clube, por ser meu time do coração e me dar alegria com suas conquistas. Por ter permitido a disponibilização das informações aplicadas no trabalho. Pelo espaço cedido e pela maneira a qual fui recebido por diretores e funcionários do clube.

A todos meu muito obrigado!

## RESUMO

SILVA, Guilherme Osterno. **Instrumentos da Contabilidade Gerencial utilizados em um clube de futebol: caso Avaí Futebol Clube**. 2010. Monografia. Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010. 79 p.

Este trabalho tem como objetivo analisar a utilização de instrumentos da Contabilidade Gerencial no Avaí Futebol Clube, adaptados às suas características e necessidades. A pesquisa realizada, com base nos objetivos, foi do tipo exploratória. Segundo os procedimentos técnicos, classificou-se em estudo de caso único, além de empregar as formas de abordagem qualitativa e quantitativa. A Contabilidade Gerencial emprega diversos artefatos para apoio ao processo decisório, que foram abordados no referencial teórico do trabalho, envolvendo informações de custos, contabilidade divisional e outros. No estudo de caso no Avaí Futebol Clube observou-se uma carência na sistematização dos setores, porém, verificou-se a existência de artefatos que auxiliam o clube no desenvolvimento das atividades e tomada de decisão, como o planejamento estratégico, relatórios contábeis e financeiros, e orçamento. A partir da análise feita, notou-se uma dificuldade tanto na visualização como na compreensão desses demonstrativos. Com isso, sugeriu-se melhorias na estruturação dos relatórios e o detalhamento das contas de receitas e gastos no orçamento e demonstrativos referentes ao realizado, do clube, facilitando, assim, a leitura e compreensão de todos os usuários, mesmo aqueles não envolvidos no processo. Propôs-se também um aprimoramento do processo de controle orçamentário para melhorar o confronto entre o valor previsto e realizado. Portanto, o Avaí Futebol Clube poderá se utilizar dos instrumentos gerenciais para obter melhores resultados em sua gestão, transformando-os em um diferencial no momento das decisões.

**Palavras-chave:** Contabilidade Gerencial; Instrumentos da Contabilidade Gerencial; Avaí Futebol Clube.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Diferenciação entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira .....	16
Quadro 2: Balanço Patrimonial Anual do Avaí Futebol Clube .....	44
Quadro 3: Demonstração de Resultado Anual do Avaí Futebol Clube .....	45
Quadro 4: Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Anual do Avaí Futebol Clube.....	46
Quadro 5: Demonstração do Fluxo de Caixa do Avaí Futebol Clube .....	47
Quadro 6: Modelo de Livro Caixa do Avaí Futebol Clube .....	48
Quadro 7: Demonstração do Orçamento das Receitas do Avaí Futebol Clube.....	49
Quadro 8: Demonstração do Orçamento das Despesas/Gastos do Avaí Futebol Clube .....	50
Quadro 9: Demonstração do Orçamento Realizado de 2008 das Receitas e Despesas do Avaí Futebol Clube .....	51
Quadro 10: Sugestão de melhoria na Demonstração do Resultado do Exercício do Avaí Futebol Clube .....	53
Quadro 11: Sugestão de detalhamento da relação entre as contas de Receitas no Orçamento e DRE do Avaí Futebol Clube.....	54
Quadro 12: Sugestão de detalhamento da relação entre as conta de Gastos no Orçamento e DRE do Avaí Futebol Clube.....	55
Quadro 13: Sugestão de detalhamento das contas de Receitas e Gastos do Orçamento (Cenário Provável) do Avaí Futebol Clube .....	56
Quadro 14: Sugestão de detalhamento das contas de Receitas e Gastos do Orçamento (Cenário Otimista) do Avaí Futebol Clube.....	57
Quadro 15: Sugestão de detalhamento das Receitas e Gastos do Orçamento Realizado (Cenário Provável) do Avaí Futebol Clube .....	59
Quadro 16: Sugestão de detalhamento das Receitas e Gastos do Orçamento Realizado (Cenário Otimista) do Avaí Futebol Clube .....	60

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Posições da Contabilidade Gerencial na Organização .....	18
Figura 2: Visão resumida do ABC (recursos, atividades, produtos) .....	23
Figura 3: Escudo do Avahy em 1923 e o Escudo atual do Avaí Futebol Clube .....	39
Figura 4: Organograma de 2009 do Avaí Futebol Clube .....	40
Figura 5: Escopo Organizacional do Avaí Futebol Clube.....	41
Figura 6: Planejamento utilizando a estrutura do BSC .....	42

## LISTA DE SIGLAS

ABC - *Activity Based Costing*

ABM - *Activity Based Management*

BSC - *Balanced Scorecard*

CBF – Confederação Brasileira de Futebol

DFC – Demonstração do Fluxo de Caixa

DMPL - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

DOAR – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

DRE – Demonstração do Resultado do Exercício

EVA - *Economic Value Added*

FBA – Futebol Brasil Associados

GECON - Gestão Econômica

JIT – *Just in Time*

MC – Margem de Contribuição

PE – Planejamento Estratégico

PL – Patrimônio Líquido

RKW - *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*

ROI – *Return on Investment*

TOC – *Theory of Constraints*

VBM - *Value-Based Management*



## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	09
1.1	TEMA E PROBLEMA .....	09
1.2	OBJETIVOS.....	10
<b>1.2.1</b>	<b>Objetivo Geral</b> .....	10
<b>1.2.2</b>	<b>Objetivos Específicos</b> .....	10
1.3	JUSTIFICATIVA .....	11
1.4	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	12
1.5	LIMITAÇÕES DA PESQUISA .....	13
1.6	ESTRUTURA DA PESQUISA.....	14
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	15
2.1	CONTABILIDADE.....	15
2.2	CONTABILIDADE GERENCIAL E SEUS INSTRUMENTOS.....	17
<b>2.2.1</b>	<b>Informações de Custos</b> .....	19
<b>2.2.2</b>	<b>Contabilidade Divisional ou Contabilidade por Responsabilidade</b> .....	25
<b>2.2.3</b>	<b>Outros Instrumentos</b> .....	29
2.3	CONCLUSÕES DO CAPÍTULO.....	36
<b>3</b>	<b>APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	38
3.1	APRESENTAÇÃO DO CLUBE.....	38
3.2	A SITUAÇÃO ATUAL DO CLUBE EM RELAÇÃO A INFORMAÇÕES PARA GESTÃO .....	41
<b>3.2.1</b>	<b>Planejamento Estratégico do Avaí Futebol Clube</b> .....	41
<b>3.2.2</b>	<b>Gestão Contábil e Financeira do Avaí Futebol Clube</b> .....	43
<b>3.2.3</b>	<b>Orçamento do Avaí Futebol Clube – Planejamento e Controle</b> .....	48
3.3	ANÁLISE DOS INSTRUMENTOS EMPREGADOS E SUGESTÕES DE MELHORIA .	51
<b>3.3.1</b>	<b>Análise do Planejamento Estratégico do Avaí Futebol Clube</b> .....	52
<b>3.3.2</b>	<b>Análise da Gestão Contábil e Financeira do Avaí Futebol Clube</b> .....	52
<b>3.3.3</b>	<b>Análise do Orçamento do Avaí Futebol Clube</b> .....	54
<b>4</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	61
4.1	CONCLUSÕES DO TRABALHO.....	61
4.2	RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS .....	62
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	63

# 1 INTRODUÇÃO

Com o passar dos anos, a concorrência entre as organizações tem aumentado consideravelmente. Então, é importante que cada uma delas apresente o seu diferencial e possa, a partir disso, se sobressair sobre as outras concorrentes (IUDÍCIBUS, 1997).

Além disso, há, também, uma necessidade de obtenção dos dados, informações corretas e subsídios que contribuam para uma boa tomada de decisão. E a Contabilidade é o grande instrumento de auxílio à administração, medindo os resultados das empresas, avaliando o desempenho dos negócios, dando diretrizes para o processo decisório (MARION, 2007).

No entanto, as organizações têm experimentado muitas mudanças nos anos recentes. Por exemplo, atualmente, existe uma complexidade maior das atividades desenvolvidas pelas empresas, uma necessidade de tomadas de decisões mais acuradas e uma exigência de melhores informações para gerenciamento nas organizações (PADOVEZE, 1997).

Muitas empresas vão à falência ou enfrentam sérios problemas de sobrevivência por não ter uma contabilidade adequada ao gerenciamento, levando-as à má gerência dos negócios e à tomada de decisões a partir de dados duvidosos (MARION, 2007).

Soutes e Guerreiro (2007) afirmam que a Contabilidade Gerencial tem sido pouco ou mal utilizada nas organizações. Mas, para que a Contabilidade Gerencial recupere e mantenha sua importância dentro das empresas, surgiram e foram desenvolvidos diversos artefatos ou instrumentos gerenciais.

Assim, se os gestores tiverem conhecimento dos instrumentos que podem ser empregados na Contabilidade Gerencial, poderão ter vantagens sobre os que não os utilizam, pois, com isso estarão a frente no desenvolvimento das atividades e no processo de tomada de decisão.

## 1.1 TEMA E PROBLEMA

Os instrumentos da Contabilidade Gerencial fornecem informações úteis para o controle gerencial nas empresas, além de serem empregados em entidades de diversos setores, inclusive os clubes de futebol profissional, que podem utilizá-los no processo decisório.

O futebol vem sofrendo um processo de transformação ao longo dos anos. Se antes era considerado apenas como diversão, hoje se tornou uma grande oportunidade de negócio.

Diante da importância para a economia brasileira, dos investimentos no setor e valores movimentados em instituições envolvidas com este esporte. O futebol atrai cada vez mais a busca por informações (responsabilidade social, gestão administrativa, gestão de recursos financeiros, entre outras) sobre a gestão das entidades desportivas (AIDAR et al., 2002).

Além disso, os times de futebol apresentam seus demonstrativos contábeis e parte do seu patrimônio baseado em ativos intangíveis, como marca (nome do clube), o direito de exploração da imagem dos seus jogadores (ídolos) e a exploração publicitária (marca ou imagem), que o clube desfruta no cenário nacional e internacional, com receitas geradas pela mídia e publicidade (AIDAR et al., 2002).

Todavia, segundo Aidar et al. (2002), se os clubes apresentarem, por exemplo, uma situação deficitária, como endividamento bancário, inadimplência, atrasos nas obrigações trabalhistas e nos salários dos jogadores, podem utilizar estes instrumentos gerenciais como um apoio indispensável nas suas atividades.

Com isso, se os gestores dos clubes conseguirem adaptar estes instrumentos da Contabilidade Gerencial em sua administração, levarão vantagem, pois terão elementos diferenciais no momento da tomada de decisão.

Assim, o problema que esta pesquisa pretende responder é: quais os instrumentos gerenciais utilizados em um clube de futebol, o Avaí Futebol Clube, e como se dá essa utilização?

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo Geral

Analisar a utilização de instrumentos da Contabilidade Gerencial em um clube de futebol, o Avaí Futebol Clube, adaptados às suas características e necessidades.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

- Identificar os principais instrumentos da Contabilidade Gerencial que podem ser empregados nas organizações;
- Verificar quais os instrumentos gerenciais utilizados na tomada de decisão do Avaí Futebol Clube; e

- Identificar oportunidades de melhoria na utilização de instrumentos gerenciais no clube de futebol pesquisado.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

Após o surgimento das grandes organizações, suas atividades operacionais tornaram-se mais complexas e conseqüentemente houve uma necessidade cada vez maior de inovações nos sistemas de contabilidade e nos sistemas de informação como um todo. Nesta constante evolução, novas necessidades deram origem a novos instrumentos gerenciais, no mundo empresarial (SOUTES; GUERREIRO, 2007).

Mas, para Soutes e Guerreiro (2007), há um grande descompasso entre a teoria e a prática da Contabilidade Gerencial e pouca implementação de novos artefatos gerenciais, mesmo em se tratando dos mais usuais, como o sistema baseado em atividades (ABC).

Portanto, as organizações acham difícil manter-se em dia com as inovações constantes, então, buscam informações e ajuda nas outras. Por exemplo, o caso do *Benchmarking*, que é um método para auxiliar a empresa a coletar e partilhar diferentes tipos de informações (ATKINSON et al., 2000).

Entretanto, o gerenciamento é importante e deveria ser observado pelos empresários ou gestores de empresas, pois há uma diversidade de instrumentos a serem empregados no auxílio à tomada de decisão, porém, muitos não possuem o conhecimento necessário para utilizá-los (SOUTES; GUERREIRO, 2007).

Conforme Atkinson et al. (2000, p.674),

os clientes de hoje estão exigindo novos produtos e serviços a uma taxa crescente. A intensidade da competição internacional forçou muitas empresas a aumentar a velocidade de inovações de novos produtos e serviços para comercializá-los a um custo o mais baixo possível. Felizmente, também estão sendo desenvolvidas inovações nos métodos de contabilidade gerencial, como ferramentas para mensurar e avaliar o desempenho de atividades de projeto e desenvolvimento do produto.

Por essas razões discutidas anteriormente, é que se percebe a importância dos instrumentos gerenciais em uma organização. Dirigentes do Avaí Futebol Clube mencionaram que nem todos os clubes de futebol do país, sabem da necessidade destes artefatos nas suas atividades.

Referindo-se a situação financeira de alguns clubes, problemas de gestão, a falta de controle e o elevado endividamento, faz com que se ponham em prática os instrumentos gerenciais como forma de auxílio a estas entidades.

Enfim, o presente trabalho poderá servir como base para que outros clubes desenvolvam tais ferramentas e conseqüentemente, obtenham melhores resultados em sua gestão.

#### 1.4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo resultará em uma monografia apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis e será realizada com um estudo de caso único em um clube de futebol.

Segundo Gil (2002, p. 17),

a pesquisa é desenvolvida mediante o concurso dos conhecimentos disponíveis e a utilização cuidadosa de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos. Na realidade, a pesquisa desenvolve-se ao longo de um processo que envolve inúmeras fases, desde a adequada formulação do problema até a satisfatória apresentação dos resultados.

Portanto, esta pesquisa pode ser classificada com base nos seus objetivos, quanto à forma de abordagem do problema e com base nos procedimentos técnicos (GIL, 2002).

Assim, com base em seus objetivos, Gil (2002), classifica as pesquisas em três grupos: exploratórias, descritivas e explicativas. Neste trabalho, é utilizada a pesquisa exploratória.

Selltiz et al. (1967 apud GIL, 2002, p.41) afirmam que as pesquisas exploratórias

têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como o objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado [...].

Outra característica importante, referente à pesquisa exploratória, é que envolve levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado e, embora seja bastante flexível, na maioria dos casos assume a forma de pesquisa bibliográfica ou de estudo de caso (GIL, 2002).

Já as formas de abordagem que uma pesquisa pode conter, de acordo com Richardson (1985), são: quantitativa e qualitativa. Neste estudo são utilizadas as duas formas.

A primeira forma, a abordagem quantitativa, representa a intenção de garantir a precisão dos resultados. É caracterizada pela quantificação nas modalidades de coleta de dados e pela utilização de técnicas estatísticas, por exemplo, percentual, média, desvio-padrão, etc. (RICHARDSON, 1985).

Por outro lado, Richardson (1985, p. 39) afirma que os estudos que empregam uma metodologia qualitativa

podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

Em relação aos procedimentos técnicos, Gil (2002) classifica as pesquisas da seguinte maneira: pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, pesquisa experimental, levantamento, estudo de campo, estudo de caso, pesquisa-ação e pesquisa participante.

Sobre o estudo de caso, o qual é utilizado neste trabalho, “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento [...]” (GIL, 2002, p. 54).

Então, Gil (2002) determina que os estudos de caso podem ser constituídos tanto de um único quanto de múltiplos casos. Os de um único caso, como o deste trabalho, são aqueles em que o caso estudado é único ou extremo. Normalmente usam-se, por exemplo, quando o acesso a múltiplos casos é difícil e o pesquisador tem possibilidade de investigar apenas um deles.

Sobre a coleta de dados, para sua obtenção foi feito o levantamento de dados através de documentos do clube e, também, foram realizadas entrevistas não estruturadas e informais com o responsável pelo departamento contábil, dando ênfase ao assunto referente aos instrumentos da Contabilidade Gerencial.

## 1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Por tratar-se de um estudo de caso único, a pesquisa limita-se ao clube de futebol onde foi desenvolvido o estudo, o Avaí Futebol Clube.

As informações obtidas para este estudo não poderão servir como parâmetro a outros clubes, pois mesmo que possuam estruturas semelhantes, cada um apresenta as suas próprias características de gestão.

Outra limitação é sobre a possibilidade da obtenção dos dados, pois foram abordadas no trabalho somente as informações permitidas ou autorizadas pelos dirigentes do Avaí Futebol Clube, havendo dificuldade de acesso a todos os dados necessários para o desenvolvimento do trabalho. A coleta foi realizada no ano de 2009. No entanto, não há

orçamento para o período de 2010, apenas o de 2009. As sugestões de melhorias aos instrumentos empregados atualmente pelo clube são limitadas.

O referencial teórico apresenta um grande conjunto de artefatos gerenciais que podem ser empregados pelas organizações, porém, não foram sugeridos outros, apenas melhorias nos já existentes, em função desta dificuldade do acesso aos dados. O trabalho envolve demonstrativos contábeis, financeiros, planejamento estratégico e orçamento.

## 1.6 ESTRUTURA DA PESQUISA

O trabalho é apresentado em quatro capítulos, sendo que o primeiro refere-se ao capítulo introdutório. Capítulo que contém as considerações iniciais da pesquisa, ou seja, a introdução, a definição do tema e problema, a descrição dos objetivos geral e específicos, a justificativa, a metodologia aplicada no estudo, as limitações e a estrutura da pesquisa.

Já o capítulo seguinte apresenta a conceituação, evolução e importância da Contabilidade nas organizações. Faz-se, então, uma comparação entre a Contabilidade Gerencial e Financeira e por fim, introduz-se na Contabilidade Gerencial para tratar dos instrumentos gerenciais utilizados.

O terceiro capítulo traz a apresentação e análise dos dados obtidos, com o histórico do clube, sua estrutura organizacional, instrumentos gerenciais utilizados e sugestões de melhorias nas atividades e na tomada de decisão.

O quarto capítulo trata das considerações finais da pesquisa, envolvendo conclusões e recomendações para trabalhos futuros.

Por último, são apresentadas as referências que serviram de base para o presente trabalho.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo apresenta a fundamentação teórica do trabalho, abordando a evolução, importância e os dois diferentes ramos da Contabilidade no cenário organizacional. Na sequência é feita uma abordagem sobre instrumentos utilizados pela Contabilidade Gerencial nas empresas.

### 2.1 CONTABILIDADE

Segundo Fávero (1997), não se pode precisar o período exato em que a contabilidade teve início. Quando o homem desenvolveu o instinto de posse, houve conseqüentemente a necessidade de controlar os bens. No entanto, os primeiros sinais da contabilidade datam de mais ou menos 4.000 a.C..

Outros historiadores afirmam a existência de contas a aproximadamente 2.000 a.C.. Porém, antes disto, o homem primitivo ao contar seus rebanhos, suas ânforas de bebidas e inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponíveis, já praticava de forma rudimentar a contabilidade (IUDÍCIBUS, 2009).

Então, relata-se que os primeiros registros completos de contabilidade apareceram com a civilização Sumério-Babilônica. Com o advento do papiro, no Egito, a contabilidade avançou no tempo e seus registros eram passados em Livros Contábeis. Foi a partir da invenção da escrita que a contabilidade deu seu salto maior na evolução (SÁ, 1997).

Com isso, o crescimento contábil repercutiu em vários países e passou por um significativo desenvolvimento. Assim, algumas escolas foram importantes nesse processo. As européias tiveram sua participação no progresso da contabilidade e foi a italiana que se sobressaiu, com o franciscano Frei Luca Pacioli e as “partidas dobradas” (IUDÍCIBUS, 1997).

Conforme Sá (1997),

este genial sistema das partidas dobradas, baseado em uma equação onde todo o débito corresponde a um crédito e vice-versa, nada mais foi que o registro de um fato em sua causa e efeito. As denominações débito e crédito, impróprias para um conceito de realidade do fenômeno patrimonial, absorviam uma tradição, apenas, mas na prática, encontrava-se uma forma de registrar que alcançaria, para o tempo, o máximo das relações lógicas mais evidentes e detectáveis.

Já a Americana, segundo Fávero (1997), utilizava uma metodologia básica no desenvolvimento de novas teorias e práticas contábeis, além de preocupar-se com o usuário da informação contábil.



Então, Fávero (1997) pressupõe que

para a existência da Contabilidade, deve haver objetivos a serem atingidos e, assim, evidenciá-los na importância e na necessidade para se desenvolver determinado trabalho. Estes definem como as informações deverão ser geradas para que os diversos usuários possam obter conhecimento da situação da organização em dado momento, com a finalidade de tomar as decisões que considerarem necessárias. Para entender o porquê e como atingir estes objetivos, é necessário definir a forma de como os dados serão gerados e quais serão os usuários-alvos dessa informação.

Dessa forma, Horngren, Sundem e Stratton (2004) dividem os usuários da Contabilidade em dois tipos: os internos (gestores) e os externos (investidores, fornecedores, bancos, autoridades governamentais, etc.). Ambos utilizam a informação contábil, porém a forma de como é feita é diferente.

A contabilidade, então, se divide em dois ramos: a contabilidade gerencial e a financeira. A gerencial é o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais. Enquanto a financeira refere-se à informação contábil desenvolvida para usuários externos, como acionistas, fornecedores, bancos e agências regulatórias governamentais (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004).

O Quadro 1 resume a diferença entre os dois ramos da Contabilidade.

FATOR	CONTABILIDADE FINANCEIRA	CONTABILIDADE GERENCIAL
Usuários dos Relatórios	Externos e Internos	Internos
Objetivo dos Relatórios	Facilitar a análise financeira para as necessidades dos usuários externos	Objetivo especial de facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão internamente
Forma dos relatórios	Balanco Patrimonial, Demonstração dos Resultados, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Orçamentos, contabilidade por responsabilidade, relatórios de desempenho, relatórios de custo, relatórios especiais não rotineiros para facilitar a tomada de decisão
Frequência dos relatórios	Anual, trimestral e às vezes mensal	Quando necessário pela administração
Custos ou valores utilizados	Primariamente históricos (passados)	Históricos e esperados (previstos)
Bases de mensuração usadas para quantificar os dados	Moeda corrente	Várias bases (moeda corrente, moeda estrangeira - moeda forte, medidas físicas, índices, etc.)
Restrições nas informações fornecidas	Princípios Contábeis Geralmente Aceitos	Nenhuma restrição, exceto as determinadas pela administração
Arcabouço teórico e técnico	Ciência Contábil	Utilização de outras disciplinas, como economia, finanças, estatística, etc
Características da informação fornecida	Deve ser objetiva (sem viés), verificável, relevante e a tempo	Deve ser relevante e a tempo, podendo ser subjetiva, possuindo menos verificabilidade e menos precisão
Perspectiva dos relatórios	Orientação histórica	Orientada para o futuro para facilitar o planejamento, controle e avaliação de desempenho antes do fato para avaliar os resultados reais

Quadro 1: Diferenciação entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira

Fonte: Padoveze (1997, p.26)

Como se pode observar, os métodos da contabilidade gerencial e da financeira foram desenvolvidos para diferentes propósitos e para diferentes usuários das informações financeiras. Enquanto a contabilidade gerencial fornece informações para administradores de dentro das organizações, responsáveis pela direção e controle de suas operações; a contabilidade financeira fornece informações para os acionistas, credores e outros que estão de fora da empresa (PADOVEZE, 1994).

Enfim, como a contabilidade gerencial é foco deste estudo, será abordada com mais ênfase no decorrer do trabalho.

## 2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL E SEUS INSTRUMENTOS

A Contabilidade Gerencial, de acordo com Crepaldi (1998), é o ramo da Contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial.

Portanto, este ramo pode ser caracterizado, superficialmente, conforme Iudícibus (1998, p. 21),

como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na Contabilidade Financeira, na Contabilidade de Custos, na Análise Financeira e de Balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Como afirma Iudícibus (1998), a Contabilidade Gerencial também se aplica em outros campos de conhecimento não circunscritos à Contabilidade. Envolve a administração da produção, a estrutura organizacional e administração financeira, no qual a Contabilidade Empresarial atua.

Segundo Atkinson et al. (2000, p. 36),

Contabilidade Gerencial é o processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores. O processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos.

Lunkes (2007) também relaciona a Contabilidade Gerencial com o fornecimento de informação aos usuários internos, através de relatórios detalhados e personalizados. Atende um público específico e tem como característica principal a tomada de decisão.

Assim, a Contabilidade Gerencial, através de um sistema de informações, de métodos e conhecimento da organização e da utilização do planejamento, fornecerá informações para atender a necessidade de seus usuários, com relatórios que demonstram os resultados por atividades e global da empresa, comparando-se o planejado com o realizado, para análise da gestão empresarial e da necessidade de tomada de decisões, visando auxiliar a organização a atingir seus objetivos (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004).

Outro fator importante é a posição da Contabilidade Gerencial na empresa. Lunkes (2007) mostra que ela pode estar em diferentes níveis do organograma, assessorando diretamente o presidente ou os demais departamentos da organização. Porém, a posição mais adequada é aquela ligada à presidência, mantendo independência com as outras áreas.

Na Figura 1 estão demonstradas as posições em que a Contabilidade Gerencial pode encontrar-se em uma empresa.

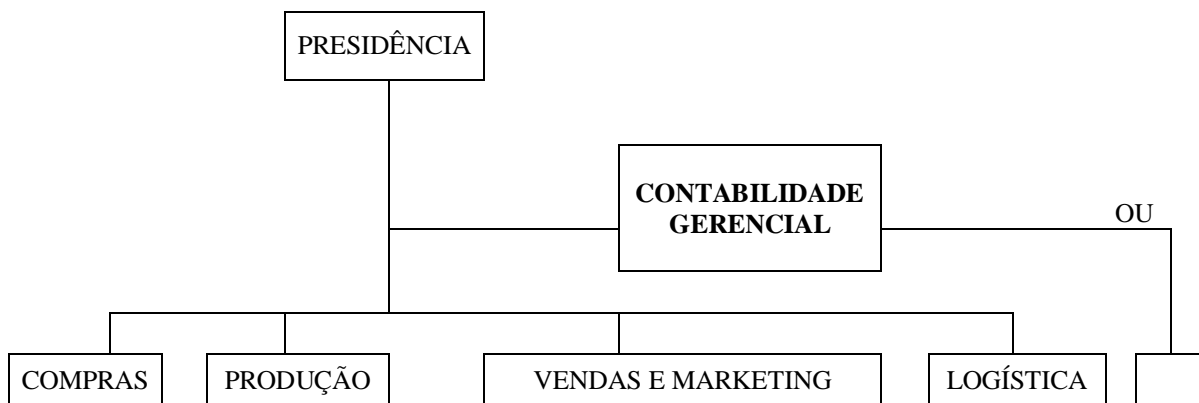


Figura 1: Posições da Contabilidade Gerencial na Organização  
Fonte: Lunkes (2007, p. 10)

Assim, independente da posição que a Contabilidade Gerencial estiver, o seu responsável, ou seja, o contador gerencial, possui o desafio de propiciar informações úteis e relevantes que ajudarão a encontrar respostas certas para questões fundamentais em toda a empresa, com um enfoque do que deve ser feito hoje e futuramente (CREPALDI, 1998).

Mas, segundo Lunkes (2007, p. 8), “no atual ambiente de negócios, os contadores gerenciais tornaram-se especialistas no apoio à tomada de decisão, gerando informação diversificada, colocando e adaptando ao formato mais adequado e facilitando a tomada de decisão dos demais gestores”.

No entanto, esta informação diversificada podem ser os instrumentos da Contabilidade Gerencial, que fazem parte do dia a dia das empresas brasileiras, pois podem ser envolvidos, também, no processo decisório das organizações. Devido a sua importância,

as organizações preocupam-se muito com o conhecimento e utilização destes artefatos (SOUTES; GUERREIRO, 2007).

Sendo assim, pode-se dizer que estes artefatos gerenciais são classificados em grandes grupos. Neste trabalho, eles foram classificados em: instrumentos que tratam de informações de custos, instrumentos da Contabilidade Divisional ou Contabilidade por Responsabilidade e outros artefatos que podem ser empregados nos processos empresariais.

Referindo-se aos instrumentos que apresentam informações de custos, foram considerados entre os mais importantes, a partir da discussão e pesquisa realizada por Soutes e Guerreiro (2007), Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão, Custeio Baseado em Atividades (ABC), Custeio Meta (*Target Costing*) e *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* (RKW).

A respeito dos artefatos gerenciais que fazem parte da Contabilidade Divisional ou Contabilidade por Responsabilidade, foram destacados: Descentralização, Preço de Transferência, *Return On Investment* (ROI) ou Retorno sobre o Investimento e *Economic Value Added* (EVA) ou Valor Econômico Adicionado.

E, por fim, existem outros instrumentos importantes nas decisões da empresa. São eles: Planejamento Estratégico, Orçamento, Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), *Benchmarking*, *Kaizen*, *Theory of Constraints* (TOC) ou Teoria das Restrições, *Balanced Scorecard* (BSC) e *Activity Based Management* (ABM) ou Gestão Baseada em Atividades.

Então, a partir da apresentação dos instrumentos gerenciais utilizados neste trabalho, são discutidos e comentados os pontos mais importantes sobre cada um deles.

### **2.2.1 Informações de Custos**

Constantemente, os gerentes decidem o que será produzido, em que quantidades, como fabricar os produtos, prestar serviços, como vender seu produto e como melhorar a qualidade. Portanto, se quiserem maximizar o lucro, precisam descobrir estas informações para futuramente tomar as decisões (LUNKES, 2007).

Na seqüência são apresentados alguns dos principais métodos de custeio que utilizam as informações de custos no processo decisório, entre os quais se destacam: Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão, *Activity Based Costing* (ABC) ou Custeio Baseado em Atividades, Custeio Meta (*Target Costing*) e *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* (RKW).

#### a) Custeio por Absorção

É um método de custeio, segundo Martins (2003, p. 37), que “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

Para Crepaldi (1998, p.83), é necessário fazer a distinção entre custos e despesas. A separação é importante

porque as despesas são jogadas imediatamente contra o resultado do período, enquanto somente os custos relativos aos produtos vendidos terão idêntico tratamento. Os custos relativos aos produtos em elaboração e aos produtos acabados que não tenham sido vendidos estarão ativados nos estoques desses produtos.

Crepaldi (1998) afirma ainda que todos os custos sejam alocados aos produtos fabricados. Tanto os custos diretos como os indiretos são incorporados aos produtos. Os diretos pela apropriação direta, enquanto que os indiretos, por meio de critérios de rateio.

O método é válido para a apresentação de demonstrações financeiras e para o pagamento do imposto de renda, porém, também pode ser usado pela Contabilidade Gerencial para implantar certas estratégias empresariais e servir como um mensurador no processo decisório interno (CREPALDI, 1998).

#### b) Custeio Variável

É um tipo de custeamento que considera como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos: os custos fixos, não são considerados como custos de produção, mas como se fossem despesas, encerrados diretamente contra o resultado do período. Desse modo, o custo dos produtos vendidos e os estoques finais de produtos em elaboração e acabados só conterão custos variáveis (VICECONTI, 2000).

Portanto, o Custeio Variável é um método que trabalha na separação dos gastos em variáveis e fixos, que oscilam proporcionalmente ao volume de produção/venda, e os gastos que mantêm sua estabilidade perante as produções e vendas dentro de certos limites de produção (CREPALDI, 1998).

De acordo com Martins (1998), verifica-se que o Custeio Variável tem condições de propiciar mais rapidamente informações necessárias à empresa. O resultado alcançado por ele parece ser mais informativo à administração, pois abandona seus custos fixos e os trata

contabilmente como se fossem despesas, já que sempre são repetitivos e independentes dos variados produtos e unidades.

Há, portanto, um estágio intermediário no cálculo do lucro operacional, chamado de Margem de Contribuição (MC), diferente do formato tradicional da demonstração do resultado. Esta MC, quando é utilizada, ajuda os administradores a compreenderem melhor a relação entre preços, custos e volumes, além de separar os custos fixos dos variáveis. E se a demonstração do resultado for utilizada como instrumento para a tomada de decisões sobre alterações no volume de atividades, a MC pode ser muito útil (MAHER, 2001).

Tendo em vista que os administradores precisam conhecer todos os custos de operação de um negócio (fixos e variáveis) para que possam estabelecer preços de venda e estimar custos que se alteram com a produção, este método apresenta, também, subsídio a decisões de curto prazo (MAHER, 2001).

Além disso, o Custeio Variável não atende os princípios fundamentais da contabilidade e não é aceito pelas autoridades fiscais (CREPALDI, 1998).

### c) Custeio Padrão

O Custo-Padrão é tratado como uma técnica auxiliar para avaliar e substituir a utilização do custo real. Independente da empresa utilizar o método de Custeio por Absorção ou algum outro, poderá aplicar também o Custo-Padrão. O Custo-Padrão, diferente do Custo Real, é um custo objetivo, proposto ou um custo que se deseja alcançar (PADOVEZE, 1997).

Pode ser dividido em Custo-Padrão Ideal e Custo-Padrão Corrente, onde o Padrão Corrente considera algumas ineficiências da empresa, excluindo aquelas que a empresa julga ser sanadas. Já o Padrão Ideal só exclui as que não podem ser eliminadas. O Corrente leva em consideração os fatores de produção que realmente a empresa tem à sua disposição. O Ideal leva em conta os melhores fatores de produção que a empresa deveria ter, mesmo que não fosse viável para ela de imediato. O Corrente é uma meta de curto e médio prazos, enquanto o Ideal, é de longo (MARTINS, 1998).

Para Martins (1998), o Custo-Padrão pode simplificar muitas vezes algo importante da empresa. Por exemplo, a contabilização dos estoques por valores já fixados, sem a necessidade da apuração do Custo Real para o seu registro, facilitando a elaboração dos relatórios mensais.

Além disso, um outro exemplo, é que pode criar na empresa uma obrigação de registro e controle dos valores em reais de custos e das quantidades físicas de fatores de produção utilizados. Não que isso só ocorra com o Custo-Padrão, mas com ele se converte numa prática inevitável de extrema importância (MARTINS, 1998).

Entretanto, a maior utilidade do Custo-Padrão é servir como parâmetro para o planejamento e controle de custos permitindo, assim, que se defina o padrão e, ao final do período, se compare o previsto com o realizado (PADOVEZE, 1997).

#### d) Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Alguns autores indicam que o *Activity Based Costing* (ABC) ou o Custeio Baseado em Atividades já podia ser encontrado por volta do ano de 1900. Outros registros mostram que o ABC ficou conhecido e utilizado na década de 1960 (NAKAGAWA, 1995).

Segundo Nakagawa (1995), o ABC é um método de custeio desenvolvido para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos da empresa.

O Custeio Baseado em Atividades, na realidade, é uma ferramenta de gestão de custos, muito mais do que custeio de produto. Possibilita a análise dos custos sob duas visões: *a visão econômica de custeio*, ou visão vertical, apropria os custos aos objetos de custeio através das atividades realizadas em cada departamento; e *a visão de aperfeiçoamento de processos*, visão horizontal, que capta os custos dos processos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais (MARTINS, 1998).

Todavia, os procedimentos de aplicação dos custos fixos indiretos de produção aos produtos através de percentuais de absorção baseados em alguma medida razoável de atividade (horas-máquina de fabricação, horas ou valor de mão-de-obra direta) têm gerado erros na atribuição de consumo de recursos dos departamentos indiretos para os produtos individuais, provocando distorções na formação dos preços de venda baseados nos custos de produção (PADOVEZE, 1997).

Além disso, conforme Padoveze (1997, p.249),

o reconhecimento de que a competitividade industrial e as novas exigências de consumo obrigaram muitas empresas a mudarem sua estratégia de produção de produtos homogêneos estocáveis para produtos diversificados especificados para cada cliente. Com isso, as empresas adotaram procedimentos mais acurados de custeamento dos produtos para a gestão estratégica de custos e produção.

Portanto, de acordo com Martins (1998), o ABC

pode ser visto como uma ferramenta de análise dos fluxos de custos, e quanto mais processos interdepartamentais houver na empresa, tanto maiores serão os benefícios do ABC. Uma observação importante: quando se tem por objetivo calcular os custos dos processos, é preciso decidir sobre a inclusão, ou não, nos custos das atividades que compõem os processos, de determinados itens de custos diretamente alocáveis a produtos ou linhas, como, por exemplo, materiais diretos, sucatas, refugos, comissões etc.

Assim, o ABC é um método de custeamento que identifica um conjunto de custos para cada evento ou transação (atividade) na empresa que age como um direcionador de custos. Os custos indiretos são alocados aos produtos e serviços na base do número desses eventos ou transações que o produto ou serviço tem gerado ou consome como recurso. Atribui, primeiramente, os custos para as atividades, e depois aos produtos, com base no uso das atividades de cada produto, ou seja, é baseado no conceito que os produtos consomem atividades e as atividades consomem recursos, como mostra a Figura 2 (PADOVEZE, 1997).

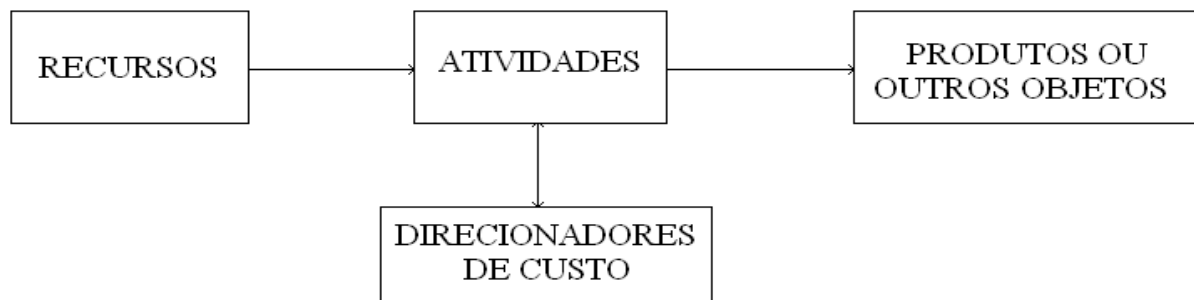


Figura 2: Visão resumida do ABC (recursos, atividades, produtos)  
Fonte: Padoveze (1997, p.251)

#### e) Custeio Meta (*Target Costing*)

Com a crescente competitividade entre as organizações, clientes cada vez mais exigentes e produtos que satisfaçam suas necessidades, o preço passa a ser praticamente em função da oferta e da procura. Neste caso, as empresas não podem simplesmente alterar sua política de preços, devido à modificação nos custos; e sim, descobrir o custo máximo admissível de um produto para que, com o preço de venda que o mercado ofereça, se possa ter o mínimo de rentabilidade (MARTINS, 2003).

Martins (2003, p.223) afirma que Custeio Meta

é um processo de planejamento de lucros, preços e custos que parte do preço de venda para chegar ao custo, razão pela qual diz-se que é o custo definido de fora para dentro. Por causa desse problema de muitas vezes o preço ideal não ser capaz de produzir o resultado mínimo necessário, ou de nem mesmo ser capaz de cobrir os gastos fixos, surge a necessidade de se ter a escolha do caminho inverso.



É na fase do planejamento ou projeto, portanto, que existem as possibilidades de alteração dos custos e é a fase em que o Custo Meta se faz mais eficaz. Sendo assim, o retorno a ser atingido só poderá ser alcançado, caso tudo seja planejado desde a fabricação do produto (MARTINS, 2003).

No entanto, segundo Martins (1998), esta interação com a cadeia de valor (todos que participam desde a produção da matéria-prima inicial até o consumidor final) permite não só que os custos sejam atingidos e também, que uma estratégia seja desenvolvida no sentido de melhoria tanto para a organização como para a cadeia que ela se introduz.

O Custeio Meta trata daquele custo em que a organização não poderá superar, em nenhum momento, se quiser permanecer competitiva ou, em últimos casos, se não quiser sair do mercado (IUDÍCIBUS, 1998).

Alguns problemas podem ser encontrados ao utilizar o Custeio Meta, como o de muitas vezes o preço ideal não ser capaz de produzir o resultado mínimo necessário ou nem mesmo conseguir cobrir os gastos fixos (MARTINS, 1998).

Mas, por outro lado, a utilização do Custeio Meta gera uma relação entre todas as partes da empresa, exigindo que todos trabalhem em grupo e não como equipes separadas. Induz a empresa não focar a si própria e sim no seu cliente, na sua relação com o produto, nos custos obtidos, como também, nos seus fornecedores, pois podem ser fatores determinantes nos custos a serem incorridos (MARTINS, 1998).

#### f) *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit (RKW)*

Esse método teve origem na Alemanha e era utilizado principalmente para formação do preço de venda. O RKW gera informações de custos dos produtos e serviços, incluindo os custos e despesas do período. Portanto, a empresa aloca os custos e despesas aos departamentos e destes para os produtos e serviços por meio de rateios (LUNKES, 2007).

Portanto, o RKW, segundo Martins (1998, p.236),

consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos. [...] com base na alocação dos custos e despesas aos diversos departamentos da empresa para depois ir-se procedendo às varias séries de rateio de forma que, ao final, todos os custos e despesas estejam recaindo exclusivamente sobre os produtos.

Caso estes rateios sejam perfeitos, na seqüência, chega-se ao valor de produzir e vender e, assim, resulta no gasto completo do processo de obtenção de receita. Bastaria

adicionar agora o lucro desejado para se ter o preço de venda final. Aliás, muitas empresas fazem de outra forma, ou seja, a organização fixa o lucro desejado para o período como um valor global e procede ao rateio aos produtos em função de alguma base de alocação (custo, custo mais despesas, etc.) (MARTINS, 1998).

Mas, para a fixação do preço, precisaria primeiramente não só fixar a base de distribuição dos custos, despesas e lucro, como também prefixar o volume de cada produto (MARTINS, 1998).

### **2.2.2 Contabilidade Divisional ou Contabilidade por Responsabilidade**

Quando se fala em Contabilidade Divisional, está se falando de Contabilidade por Responsabilidade. Todavia, deve-se acompanhar, controlar e cobrar tomando como base as responsabilidades atribuídas e definidas anteriormente pela administração da organização. A parte administrativa da empresa só poderá cobrar dos gerentes divisionais o que foi atribuído e definido, previamente, com clareza. Para esta função setorial, o ponto fundamental é a motivação (PADOVEZE, 1997).

Então, existem diversos instrumentos que poderiam ser utilizados para esta função divisional da contabilidade. Entre eles foram analisados a Descentralização, o Preço de Transferência, o *Return on Investment* (ROI) ou Retorno sobre o Investimento e o *Economic Value Added* (EVA) ou Valor Econômico Adicionado.

#### **a) Descentralização**

As organizações podem ser classificadas como: Centralizadas ou Descentralizadas. Nas Centralizadas as decisões são tomadas por poucos indivíduos, em sua cúpula. Enquanto, que nas Descentralizadas, as decisões são distribuídas entre muitos gerentes de divisões e gerentes de departamentos (MAHER, 2001).

Sobre a descentralização, Maher (2001) menciona que a empresa, quanto maior e mais complexa, mais se beneficiará da descentralização. No entanto, as organizações descentralizadas apresentam algumas vantagens como respostas mais rápidas, otimização do uso do tempo de gerenciamento, redução do tamanho dos problemas, treinamento, avaliação e motivação dos gerentes locais.

Além das vantagens, as organizações possuem muitas desvantagens também, segundo Maher (2001, p.696). A maior desvantagem

é que os gerentes locais podem tomar decisões que sejam conflitantes com as preferências da administração central da empresa e das pessoas que a constituem (como os acionistas). Essa possibilidade sujeita as empresas descentralizadas ao custo de monitoramento e de controle das atividades dos gerentes locais, e à realização de despesas necessárias à correção de tais decisões.

Portanto, conforme Lunkes (2007, p.121), “a descentralização varia de empresa para empresa. A maioria delas descentraliza até certo ponto, assim, mantém-se um limite no qual o gestor toma as decisões. Esses limites geralmente são desenvolvidos pela controladoria da empresa”.

Então, quando adotam a descentralização, as organizações normalmente empregam a Contabilidade por Responsabilidade, em que são empregados os conceitos de centros de receita, custos, de lucros e de investimentos (MAHER, 2001).

Nos centros de receita, o gerente da unidade é o responsável por controlar as receitas. Nos centros de custos, gerencia os custos. Pode ser um pequeno departamento ou até uma fábrica inteira. Nos centros de lucros, controla os custos e receitas (lucros). Podem ser departamentos, divisões ou produtos. E nos centros de investimentos, têm maior autoridade do que os outros gerentes e tomam decisões que afetam as receitas, custos, lucros e investimentos do centro. São usados em organizações variadas (MAHER, 2001).

#### b) Preço de Transferência

Horngren, Foster e Datar (2000, p.639) afirmam que “preço de transferência é o preço que uma subunidade (segmento, departamento, divisão, etc.) de uma organização cobra pelo produto ou serviço fornecido a outra da mesma organização”.

Contudo, para Atkinson et al. (2000, p.633), “o preço de transferência é um conjunto de regras que uma empresa usa para distribuir a receita conjuntamente arrecadada, entre os centros de responsabilidade”.

Entretanto, o preço transferência gera receita para a subunidade vendedora e um custo de aquisição para a compradora, afetando o resultado operacional de ambas. O preço de transferência pode ser utilizado quando se quer avaliar o desempenho dos responsáveis pelos centros de responsabilidade (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000).

Segundo Horngren, Foster e Datar (2000), há três métodos de determinação dos preços de transferência:

- Preço de transferência baseado no mercado - a administração de topo pode optar por utilizar o preço de um produto ou serviço semelhante divulgado, por exemplo, em um jornal comercial e, selecionar, para preço interno, o preço que uma subunidade cobra dos clientes externos;
- Preços de transferência baseados no custo - a administração de topo pode optar por um preço de transferência baseado nos custos de produção do bem em questão, como os custos variáveis de fabricação, os custos de fabricação (absorção) e custos plenos dos produtos (design, marketing, distribuição e atendimento ao cliente). Os custos utilizados nos preços de transferência baseados no custo podem ser reais ou orçados;
- Preços de transferência negociados – em alguns casos, as subunidades de uma empresa são livres para negociar o preço de transferência entre si e em seguida decidem se compram e vendem internamente ou se negociam com outras partes. Nessas negociações, as subunidades podem utilizar informações de custos e preços de mercado. O preço de transferência negociado é o resultado de um processo de acordo entre as divisões que vendem e as que compram.

Então, os preços de transferência são utilizados na tomada de decisão e na avaliação de desempenho. É útil também para tornar possível a transferência de bens e serviços entre os departamentos, sem que sua autonomia seja prejudicada. Dessa forma, o preço de transferência pode ser um instrumento de motivação para que os gerentes atuem no melhor interesse da empresa (MAHER, 2001).

### c) *Return on Investment* (ROI) ou Retorno sobre o Investimento

Sobre o ROI, segundo Maher (2001, p.700), é importante mencionar que “os gerentes de centros de investimentos são responsáveis por lucros e por investimentos em ativos. Eles são avaliados por sua capacidade em gerar um Retorno sobre o Investimento alto o suficiente para justificar os investimentos realizados pela unidade”.

No entanto, faz sentido relacionar lucro e investimento. O capital é um recurso escasso. Caso alguma unidade de uma empresa apresentar um baixo retorno, o capital pode ser melhor aplicado em outra unidade onde o retorno seja maior, poderá ser investido fora da companhia ou até mesmo ser distribuído aos acionistas (MAHER, 2001).

De acordo com Padoveze (1997, p.174), o Retorno sobre o Investimento “permite avaliar, também, o investimento na mesma linha de avaliação que é feita pela Análise de Balanço, através dos conceitos de Rentabilidade do Ativo e Rentabilidade do Patrimônio Líquido”.

Entretanto, deve-se tomar cuidado na identificação correta dos ativos à disposição das divisões, pois os ativos de uso geral devem ser excluídos para não prejudicar a análise de rentabilidade. Assim, os principais ativos que deverão ser considerados são os imobilizados e estoques à disposição das divisões (PADOVEZE, 1997).

O ROI, para Maher (2001, p.700), pode ser calculado pela expressão:

$$\text{ROI} = \frac{\text{Lucro Operacional}}{\text{Ativos do centro de investimentos}}$$

O Retorno sobre o investimento, portanto, é muito utilizado para medir desempenho, porém possui limitações. Por exemplo, se houver dificuldades na mensuração do lucro, afetam o numerador e problemas na avaliação do investimento, afetam o denominador (MAHER, 2001).

#### d) *Economic Value Added* (EVA) ou Valor Econômico Adicionado

Conforme Maher (2001, p.702), o EVA “baseia-se na premissa de que todo o capital – capital de terceiros e capital próprio – tem um custo. O custo do capital de terceiros é relativamente simples; é representado pelo pagamento de juros sobre a dívida. O custo de capital próprio é mais difícil de ser calculado”.

Esse custo de capital é calculado fazendo a média ponderada do custo do capital de terceiros e do custo do capital próprio. O capital é o dinheiro utilizado para comprar itens como terrenos, edificações, computadores, equipamentos e outros ativos necessários para executar uma operação (MAHER, 2001).

Assim, Maher (2001, p.702) trata esse custo como sendo “igual ao retorno que um acionista da companhia poderia obter como valorização do preço de mercado de ações mais dividendos, se investisse em um portfólio de ações de companhias de mesmo risco que o da companhia em questão”.

O Valor Econômico Adicionado, para Horngren, Foster e Datar (2000), pode ser calculado de acordo com a seguinte fórmula:

EVA = lucro operacional após o imposto – [custo médio ponderado do capital x (ativo total – passivo circulante)]

Portanto, o EVA, assim como o ROI, também pode ser usado para avaliar desempenho de centros de investimentos, mas gera números, ou seja, valores ao final da operação, enquanto que o ROI resulta num percentual de retorno (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000).

### 2.2.3 Outros instrumentos

Além dos instrumentos citados anteriormente, existem outros artefatos que também podem ser aplicados pelas organizações como auxílio na tomada de decisões. Entre eles, Planejamento Estratégico, Orçamento, Demonstração do Fluxo de Caixa, *Benchmarking*, *Kaizen*, *Theory of Constraints* (TOC) ou Teoria das Restrições, *Balanced Scorecard* (BSC) e *Activity Based Management* (ABM) ou Gestão Baseada em Atividades.

#### a) Planejamento Estratégico

Cunha (2000 apud LUNKES, 2007, p.163) conceitua Planejamento Estratégico como “um processo que consiste na análise sistemática dos pontos fortes da empresa e das oportunidades e ameaças do meio ambiente. Esta análise tem como intuito estabelecer objetivos, estratégias e ações que possibilitam um aumento da competitividade”.

Por sua vez, as etapas de desenvolvimento do Planejamento Estratégico, segundo Frezatti (1999), são: Missão (explica por que a organização existe e qual a sua contribuição para o ambiente), Visão (são os objetivos de longo prazo da empresa ou o guia para a realização da Missão), Ambiente Externo (são as condições fora do campo de controle), Ambiente Interno (são as condições dentro do campo de controle) e as Estratégias (explicam como os objetivos podem ser atingidos para cumprir a Missão).

Para Atkinson et al. (2000, p.566), o “primeiro passo do planejamento é identificar o que os proprietários esperam (por exemplo, aumento da riqueza) de suas participações na empresa. As expectativas dos proprietários tornam-se os objetivos primários da empresa”.

O segundo passo do planejamento é escolher uma estratégia para alcançar os objetivos da organização. Para isso, a empresa precisa ter funcionários bem treinados e

inovadores, sistemas bem desenvolvidos e fornecedores que possam adaptar-se rapidamente às mudanças das exigências do produto (ATKINSON et al., 2000).

Já os seus objetivos podem ser definidos como qualitativos. Entretanto, o Planejamento Estratégico aborda as seguintes características: decide para onde a organização vai, avalia o ambiente dentro do qual ele operará e desenvolve estratégias para alcançar o objetivo pretendido (LUNKES, 2007).

Então, de acordo com Atkinson et al. (2000, p.567), o resultado do planejamento “é o projeto e a implementação dos processos específicos – incluindo processos de logística, de fabricação, de pessoal, de atendimento ao consumidor, e administrativos – que a empresa usa para levar a cabo suas estratégias”.

## b) Orçamento

Lunkes (2007, p.192) define orçamento como sendo “um plano com a descrição de todas as atividades e operações a serem executadas no período, que resulta em um plano financeiro”.

Já Maher (2001, p.558) conceitua orçamento como um “plano abrangente das operações, por meio do qual todos os níveis da administração da companhia indicam como esperam que o futuro será. O orçamento expressa os planos para o atingimento dos objetivos da companhia”.

Todavia, para Atkinson et al. (2000), o orçamento é a parte central no projeto e na operação de sistemas de contabilidade gerencial. Os orçamentos servem para coordenar muitas atividades de uma empresa e, portanto, é uma expressão quantitativa das entradas de dinheiro para determinar se um plano financeiro atingirá seus objetivos organizacionais.

Além disso, os orçamentos podem permitir a avaliação por área de responsabilidade, fazendo papel de controle por meio do sistema contábil. O orçamento pode ser também definido dando, por exemplo, um enfoque à execução das responsabilidades de planejamento, execução e controle (LUNKES, 2007).

O orçamento facilita o processo de controle em uma organização. Faz com que os administradores olhem para frente, o que os coloca numa melhor posição para aproveitar as oportunidades. Além de compreender o planejamento financeiro da companhia, quantificando as expectativas da administração com relação, por exemplo, as receitas futuras, fluxos de

caixa e a posição financeira. Sendo assim, deve ser desmembrado do planejamento estratégico (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000).

### c) Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC)

O controle dos recursos financeiros é de fundamental importância para que se possa manter um empreendimento, e o fluxo de caixa, nesse caso, é a ferramenta certa para esse controle, se destacando como instrumento indispensável e de apoio nas decisões da área financeira de uma organização. Portanto, a DFC resume num só relatório as variações do Disponível (Caixa + Bancos) da empresa (FÁVERO, 1997).

Na elaboração da Demonstração de Fluxo de Caixa, de acordo com Fávero (1997), deve-se ater cuidadosamente a cada item em análise e observar diligentemente a interligação de cada item nas Demonstrações Financeiras, pois quando se utiliza das Demonstrações Financeiras, esta elaboração torna-se mais prática.

No entanto, segundo Fávero (1997, p.371), no planejamento financeiro a “Demonstração de Fluxo de Caixa evidencia o comportamento das entradas de recursos frente aos desembolsos, de modo a proporcionar análises importantes sobre o comportamento da entidade, no que se refere à saúde financeira [...]”.

Com isso, Marion (2007) relaciona as principais transações que afetam o caixa. Transações que aumentam o caixa, por exemplo, se tem a integralização do capital pelos sócios ou acionistas, empréstimos bancários e financiamentos, venda de itens do ativo permanente, vendas a vista e recebimento de duplicatas a receber, além de outras entradas.

Já os que diminuem o caixa estão os pagamentos de dividendos aos acionistas, pagamento de juros e amortização da dívida, aquisição de item do ativo permanente, compras a vista e pagamentos de fornecedores, como os pagamentos de despesa/custo, contas a pagar e outros (MARION, 2007).

Quanto aos fatos que não afetam o saldo de caixa, destacam-se as compras de mercadorias a prazo, vendas de mercadorias a prazo, correção monetária do balanço, variações monetárias, depreciação, amortização e exaustão, reavaliação, entre outros (FÁVERO, 1997).

O DFC, para Marion (2007), faz o controle de contas a receber e de contas a pagar. Para a sua preparação e avaliação, poderão ser utilizados os modelos direto ou indireto, dependendo dos interesses dos usuários e o mais útil para a organização.



- Método Direto - considerado como o “verdadeiro Fluxo de Caixa”, pois são demonstrados todos os recebimentos e pagamentos que concorreram para a variação das disponibilidades no período. Exige maior esforço por necessitar de controles mais específicos. Nele são considerados todos os recebimentos e pagamentos oriundos das operações ocorridas no período e possui mais informações do que o Método Indireto (MARION, 2007).

- Método Indireto - seu procedimento é semelhante ao da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, podendo ser considerado como uma ampliação da mesma. Este modelo muitas vezes é preferido por aqueles que elaboram o Fluxo de Caixa, justamente pela semelhança que existe com a DOAR, com o qual são mais habituados. Porém, deixa lacunas importantes na evidenciação das informações (MARION, 2007).

Além disso, nas atividades empresariais, o planejamento financeiro é importante até o momento em que possibilita a aplicação adequada de recursos frente aos desembolsos, proporcionando análises importantes sobre o comportamento da entidade, no que se refere à saúde financeira, como consequência de sua capacidade de geração de caixa. O demonstrativo para planejamento financeiro, contudo, é um orçamento financeiro e baseia-se no DFC pelo método direto para a sua aplicação (FÁVERO, 1997).

#### d) *Benchmarking*

O *Benchmarking* consiste em um processo sistemático e contínuo de avaliação dos produtos, serviços e processos de trabalho das organizações que são reconhecidas como representantes das melhores práticas. Tem a finalidade de comparar desempenhos e identificar oportunidades de melhoria na empresa que está realizando (ou monitorando) este método (PAGLIUSO, 2005).

Portanto, o *Benchmarking*, como afirma Atkinson et al. (2000, p. 694),

permite à empresa reunir informações relacionadas às melhores práticas dos outros. Frequentemente ele é caro, a não ser que se as empresas possam economizar tempo e dinheiro evitando erros que as outras empresas tem cometido ou evitando reinventar um método/processo que outras empresas já tenham desenvolvido e testado.

Segundo Lunkes (2007), os gestores podem fazer *Benchmarking* e considerar o desempenho dos concorrentes na avaliação e tomada de decisão. Assim, a ferramenta pode ser importante para a Contabilidade Gerencial, contribuindo para a manutenção e melhoria da posição competitiva e a consecução das estratégias, planos, programas e operações.

Além de ter uso externo, o *Benchmarking* também pode ser interno. A companhia, nesse caso, faz a comparação do desempenho dos centros de responsabilidade, dos produtos, serviços, atividades, entre outros (MAHER, 2001).

Dessa forma, as empresas recém-chegadas ao setor, por exemplo, e aquelas que lideravam os indicadores, mas estão em declínio, são as que encontram maior variedade destes participantes no *Benchmarking* do que aquelas que se tornam líderes do setor. Todavia, as líderes num setor podem fazer o *Benchmarking* porque seu compromisso é de melhoria contínua (ATKINSON et al., 2000).

No entanto, com o aumento dos participantes do *Benchmarking*, surgem também problemas com a coordenação, prazos e considerações sobre a revelação de informações confidenciais. A mudança no ambiente de negócios, atualmente, está encorajando muitos participantes devido à elevação da concorrência e da tecnologia no processamento da informação, aumentando, com isso, os benefícios do *Benchmarking*, relativo aos custos (ATKINSON et al., 2000).

#### e) *Kaizen*

De acordo com Atkinson et al. (2000, p.684), *Kaizen* “é o termo japonês para trazer pequenas melhoras para um processo, por meio de montantes incrementais em vez de grandes inovações”.

Soutes e Guerreiro (2007, p.28) tratam o método *Kaizen* como uma “expressão usada para descrever um processo de gestão e uma cultura de negócios, que passou a significar aprimoramento contínuo e gradual, implementado por meio do envolvimento ativo e comprometido de todos os empregados da empresa no que e como as coisas são feitas”.

É um método similar ao Custeio Meta, ou seja, tem o objetivo de reduzir o custo. A diferença é que ele enfoca a redução dos custos durante a fabricação do ciclo total de vida de um produto (ATKINSON et al., 2000).

Contudo, para Atkinson et al. (2000, p.684),

a intenção do *Kaizen* é razoável porque o produto já está em processo de fabricação. Por esse motivo é difícil e caro fazer grandes mudanças para reduzir os custos. O custo *Kaizen*, em contraste com o Custeio Meta, propicia muito mais oportunidades para efetuar mudanças, porque o projeto do produto ainda está em andamento enquanto as decisões estão sendo tomadas.

Por outro lado, o *Kaizen* tem sido criticado pelos mesmos motivos que o Custeio Meta, ou seja, o sistema coloca uma grande pressão para reduzir todo custo concebível. Para resolver o problema, algumas empresas utilizam um período de carência (ou período de sustentação de custo) na fabricação, antes de um novo modelo de produto ser introduzido. Assim, o funcionário aprenderá novos procedimentos antes de a empresa impor-lhes os Custeio Meta e *Kaizen* (ATKINSON et al., 2000).

f) *Theory of Constraints* (TOC) ou Teoria das Restrições

A Teoria das Restrições vem sendo bastante divulgada desde meados de 1980. Trata de identificar restrições (gargalos) dos sistemas produtivos, com o objetivo de otimizar a produção nesses pontos e, portanto, maximizar o lucro da organização (MARTINS, 2003).

Segundo Soutes e Guerreiro (2007), a TOC começou como uma forma de administração da produção e evoluiu, transformando-se em uma maneira de administrar toda a empresa.

A Teoria das Restrições está baseada na gestão da cadeia de valor. Para melhorar a cadeia de valor, é fundamental identificar quais pontos representam fatores críticos à melhoria da eficiência. A partir da identificação, devem-se buscar melhorias nesses pontos, procurando eliminar os problemas que afetam o desempenho (LUNKES, 2007).

Entretanto, Lunkes (2007, p.101) divide a TOC “em cinco etapas, que são:

- Primeira etapa: Identifique o gargalo;
- Segunda etapa: Decidir como explorar a restrição;
- Terceira etapa: Sincronize todas as outras atividades ao gargalo;
- Quarta etapa: Elevar a capacidade do gargalo; e
- Quinta etapa: Identifique o gargalo futuro”.

Lunkes (2007) enfatiza também que o objetivo é atacar os pontos mais fracos da cadeia, fortalecendo o elo. Enfim, a TOC é uma filosofia de gestão que considera: qualquer ação diferente do fortalecimento do ponto mais fraco será um desperdício de tempo e dinheiro.

g) *Balanced Scorecard* (BSC)

O *Balanced Scorecard* é mais do que um novo sistema de indicadores. É utilizado como a estrutura organizacional básica de seus processos gerenciais. No entanto, o verdadeiro poder do BSC ocorre quando deixa de ser um sistema de medidas e se transforma em um sistema de gestão estratégica (KAPLAN; NORTON, 1997).

Atkinson et al. (2000) descrevem que o *Balanced Scorecard* reflete a primeira tentativa sistemática de desenvolver um projeto para o sistema de avaliação de desempenho que enfoca os objetivos da empresa, coordenação da tomada de decisão individual e provisão de uma base para o aprendizado organizacional.

Nesse sentido, o *Balanced Scorecard* tem sido utilizado principalmente no nível mais alto da administração, como apoio ao desenvolvimento das estratégias da empresa, fazendo com que os colaboradores compreendam e desenvolvam ações visando atingir os objetivos e metas; conseqüentemente, o método ajuda a transportar suas estratégias para o dia-a-dia dos negócios (MAHER, 2001).

Segundo Lunkes (2007), o BSC consiste de um conjunto integrado de medidas de desempenho que são derivadas da estratégia da empresa. Assim, essas medidas direcionam, monitoram e avaliam a evolução dos objetivos estratégicos da organização.

Contudo, a estrutura do BSC, de acordo com Lunkes (2007), baseia-se em quatro perspectivas.

- Perspectiva Financeira - indica se a estratégia da empresa e as operações acrescentam valor aos acionistas;
- Perspectiva do Cliente - indica como a estratégia e as operações acrescentam valor aos clientes;
- Perspectiva do Processo Interno - demonstra como os processos internos estão operando para acrescentar valor, primeiramente, aos clientes e então, para os acionistas;
- Perspectiva de Aprendizagem e Crescimento - indica como a infra-estrutura está preparada para inovação e crescimento a longo prazo. É considerada essencial, pois é a fonte de valor futuro da empresa.

A importância do BSC, no processo de gestão, é que ele complementa a parte financeira com avaliações sobre o cliente. Além de identificar os processos internos que devem ser melhorados, analisa as possibilidades de aprendizagem e crescimento, como

também, os investimentos em recursos humanos, sistemas e capacitação que podem modificar as atividades (LUNKES, 2007).

#### h) *Activity Based Management* (ABM) ou Gestão Baseada em Atividades

A Gestão Baseada em Atividades fundamenta-se no Custeio Baseado em Atividades (ABC) e utiliza informações sobre o custo de atividades. Estas informações ajudam os gestores a identificar atividades que não adicionam valor, mas consomem recursos, e a redesenhar métodos considerados caros, economizando o dinheiro para suas organizações (MAHER, 2001).

Entretanto, conforme Lunkes (2007), a ABM possui inúmeros objetivos, finalidades, e pode ser dividida em dois tipos: ABM Operacional e ABM Estratégica. A ABM Operacional possui mais eficiência na realização das atividades, pois identifica as atividades que agregam ou não valor, reduz o tempo ou os recursos empregados, seleciona as atividades de menor custo, tem múltipla utilização das atividades, e atua em conjunto com outros instrumentos gerenciais.

Já a ABM Estratégica, faz a escolha das atividades que se devem usar, como o planejamento das atividades, *mix* de produtos, serviços e de clientes, a formação do preço de venda, além de identificar os clientes lucrativos (LUNKES, 2007).

Além disso, de acordo com Martins (2003, p.288), “a Gestão Baseada em Atividades apóia-se no planejamento, execução e mensuração do custo das atividades para obter vantagens competitivas; utilizando o Custeio Baseado em Atividades”.

### 2.3 CONCLUSÕES DO CAPÍTULO

Devido às mudanças constantes e o aumento da competitividade, as empresas vão se adaptando e adotando métodos para melhorar a sua gestão, que têm que ser mais sofisticadas à medida em que crescem e se tornam mais complexas.

Portanto, com a freqüente utilização dos instrumentos da Contabilidade Gerencial, muitas companhias ainda vêm adaptando-se com o uso, pois eles são importantes para a tomada de decisão. O conhecimento de como saber usá-los é fundamental para que se obtenha sucesso no cumprimento da atividade a ser desempenhada.

Os artefatos gerenciais podem ser empregados separadamente ou de forma conjunta, mas sempre com o objetivo de gerar informações para apoio ao processo decisório da empresa.

Existem diversos instrumentos e métodos a serem aplicados. Neste capítulo foram vistos os principais artefatos que a Contabilidade Gerencial aborda. Porém, não são os únicos, foram alguns dos tantos que as organizações podem investir e com isso, se beneficiar frente às outras.

### 3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo, inicialmente faz-se uma apresentação do Avaí Futebol Clube, na seqüência é realizada uma discussão sobre os instrumentos utilizados atualmente e, por fim, são apresentadas sugestões de melhorias para o clube.

#### 3.1 APRESENTAÇÃO DO CLUBE

O Avaí Futebol Clube foi fundado dia primeiro de setembro de 1923. O primeiro time formado era composto por um grupo de garotos, que jogavam aos domingos e feriados na Rua Frei Caneca, no bairro Pedra Grande, atualmente Agrônômica (BARREIRO NETO, 2008).

Porém, como não possuíam uniformes para as suas partidas, o comerciante Amadeu Horn comprou e os presenteou com camisas de listras azuis e brancas, calções e meias azuis, chuteiras e uma bola nova. As cores azul e branca escolhidas seriam para homenagear o clube de remo da cidade, o Riachuelo (BARREIRO NETO, 2008).

Assim, com o tempo, foram surgindo as vitórias e o sucesso destes garotos. A partir daí, o time precisava de um nome e o primeiro sugerido pelos torcedores, foi “Independência”, já que era semana da Independência do Brasil. Mas, para o torcedor Arnaldo Pinto de Oliveira, o nome Independência não seria interessante, pois já existia outra equipe de mesmo nome na cidade e, também, o nome era muito extenso para que os torcedores pudessem incentivar (BARREIRO NETO, 2008).

Então, como Arnaldo estava lendo livros sobre a História do Brasil e havia se interessado muito pelo episódio “A Batalha do Avahy”, travada durante a Guerra do Paraguai, teve a idéia de nomear como Avahy. Portanto, com a aceitação dos torcedores e do presidente do time, na época, o próprio Amadeu Horn, ficou decidido que este seria o nome (BARREIRO NETO, 2008).

Segundo Barreiro Neto (2008, p.17), o nome do time, afinal, ficaria

AVAHY OU AVAÍ? É difícil precisar, devido à falta de registros sobre o detalhe do H e do Y. O fato é que jornais como Diário da Tarde e O Estado nos anos de 1938 e 1939 publicavam em suas matérias sobre o clube, o nome com a seguinte grafia: AVAHY. Já o jornal A Gazeta, nesses mesmos anos, circulava com a seguinte grafia: AVAI. Pela lógica, a simplificação das palavras acabou determinando a escrita atual que dá nome ao clube: AVAI FUTEBOL CLUBE, conforme já “profetizava” o jornal A Gazeta.

Com o passar do tempo, o Avaí Futebol Clube foi crescendo. Seu antigo estádio era o Adolfo Konder (Campo da Liga), onde hoje se encontra o Beiramar Shopping. Já o atual é o Aderbal Ramos da Silva, mais conhecido como Ressacada, por estar localizado na região com este nome e era onde apresentava muita ressaca do mar. A construção teve início no ano de 1982 e conclusão em 1983. Na figura 3 estão os escudos do Avahy de 1923 e o atual.



Figura 3: Escudo do Avahy em 1923 e o Escudo atual do Avaí Futebol Clube  
Fonte: Barreiro Neto (2008, p.15)

Após o acesso do time para a divisão principal do campeonato brasileiro, ocorreram mudanças, como por exemplo, ampliação no estádio, investimento em jogadores, aumento do número de torcedores e sócios, contando hoje com 11.800 sócios adimplentes.

O Avaí Futebol Clube tem como fontes de recursos as receitas de mensalidades dos sócios, os patrocínios, a venda de jogadores, a venda de espaço publicitário, a renda dos jogos, o direito de imagem de TV, a exploração das praças de alimentação do estádio, venda de material esportivo e outros itens.

Atualmente o Avaí apresenta uma estrutura organizacional bem definida. Fazem parte a Presidência e Vice-Presidência, Procuradoria Jurídica, Diretorias, Assessorias Especiais, Coordenações, Superintendência, Secretaria Geral e Gerências.

Há um Comitê de Planejamento, representado por todas as áreas do clube, que trata dos processos administrativos e revisa trimestralmente o planejamento estratégico. A Diretoria Executiva, composta pelo Presidente e Vice-Presidente, se encarrega da administração do Avaí Futebol Clube e da parte envolvida nos seus negócios.

Os Conselhos Deliberativo e Fiscal também se encontram em níveis organizacionais elevados. Enquanto que o Fiscal sugere as aprovações e procedimentos burocráticos, o Deliberativo aprova. O primeiro localiza-se no degrau acima das Diretorias (futebol profissional e amador, esportes olímpicos, comunicação e imprensa, patrimônio e



manutenção, marketing e comercialização, entre outras). Já o Fiscal está no nível da Diretoria Executiva. A Figura 4 apresenta o organograma atual do Avaí Futebol Clube.

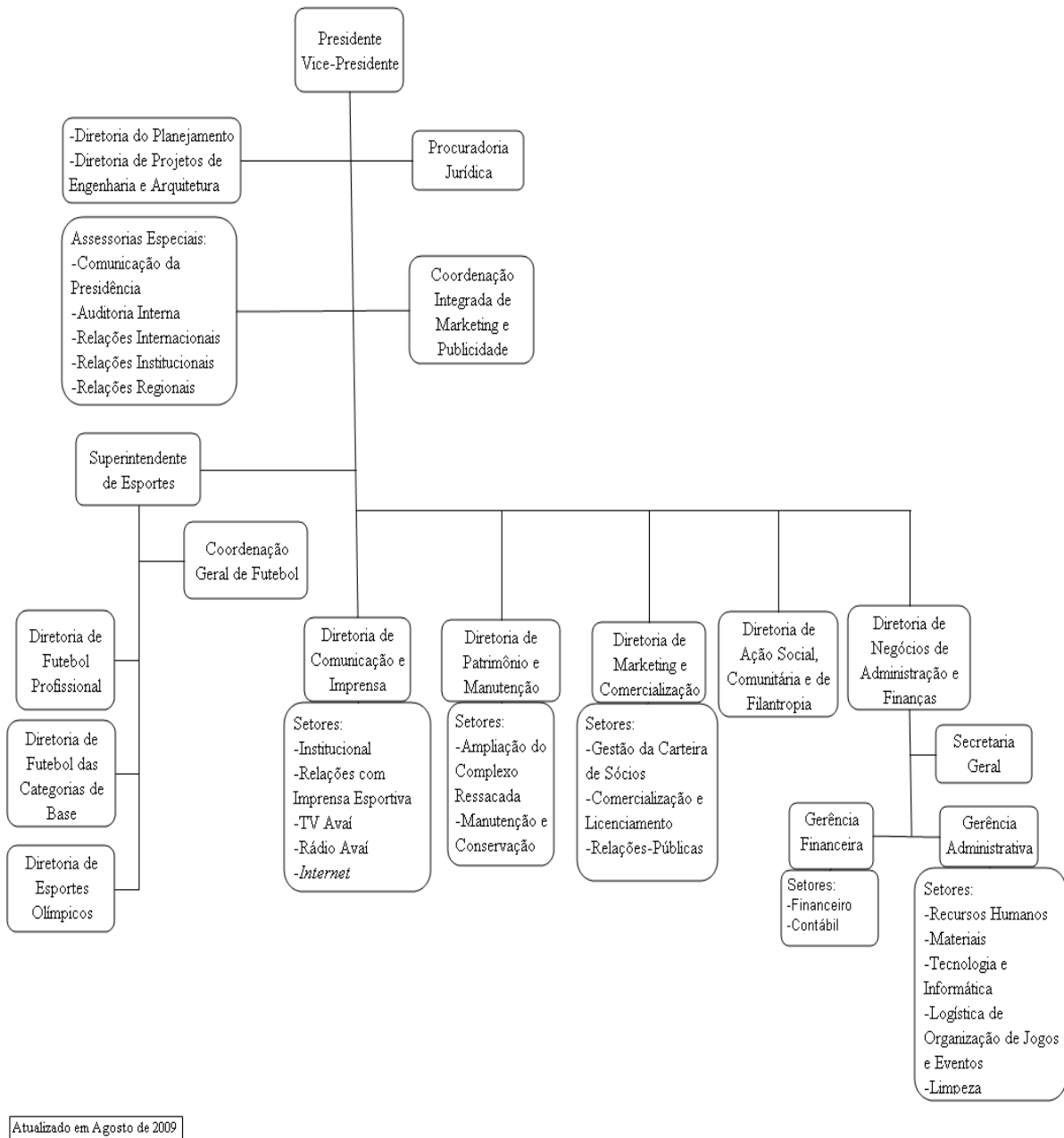


Figura 4: Organograma de 2009 do Avaí Futebol Clube  
Fonte: Adaptado do Avaí Futebol Clube (2009)

Atualmente há 4 pessoas trabalhando na Gerência Financeira e 23 na Gerência Administrativa do clube.

Portanto, para um clube de futebol ser bem sucedido, além do bom desempenho de seus atletas, necessita de um bom processo de planejamento e controle. Assim, como forma de analisar a gestão atual do Avaí, foi realizado um diagnóstico sobre seu planejamento estratégico, controles contábeis e financeiros, além do orçamento.

## 3.2 A SITUAÇÃO ATUAL DO CLUBE EM RELAÇÃO A INFORMAÇÕES PARA GESTÃO

Do ano de 1923, ano de fundação, até os dias atuais, aconteceram mudanças importantes na gestão do Avaí Futebol Clube. Elabora Planejamento Estratégico, houve informatização de alguns setores, melhorias na estrutura organizacional, como nas instalações do clube, entre outras.

Assim, para mostrar como a situação do Avaí Futebol Clube encontra-se no atual momento, tanto na utilização dos demonstrativos como em atividades gerenciais, dividiu-se sua gestão em três partes: planejamento estratégico, gestão contábil e financeira e orçamento.

### 3.2.1 Planejamento Estratégico do Avaí Futebol Clube

Em decorrência de um processo de gestão estratégica, o Avaí Futebol Clube vem desenvolvendo desde 2004, planejamento estratégico de curto, médio e longo prazo, que conta com a participação de todos os departamentos para a elaboração, ou seja, cada área tem responsabilidade por uma parte do planejamento. Já a decisão, quem toma é a Diretoria de Planejamento.

A Missão, Visão, Valores e Negócio atuais podem ser vistos na Figura 5.

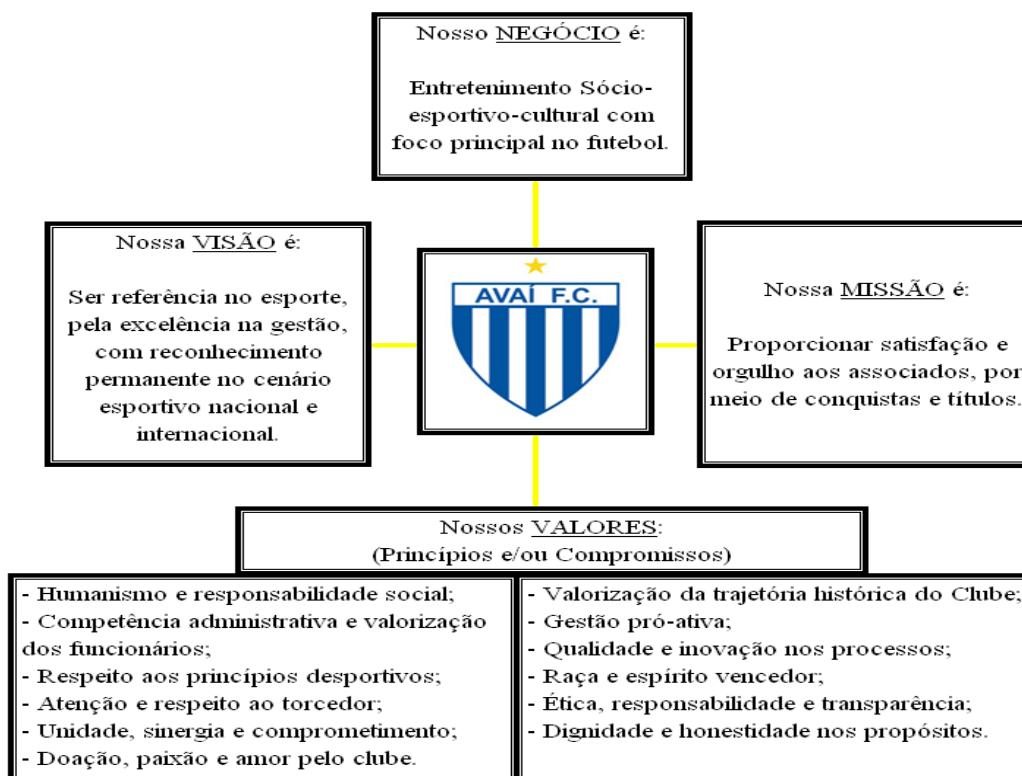


Figura 5: Escopo Organizacional do Avaí Futebol Clube  
 Fonte: Avaí Futebol Clube (2009)

Para este planejamento, segundo o diretor de planejamento do Avaí Futebol Clube, realizado trimestralmente, foram desenvolvidos para 2010 alguns objetivos e metas a serem atingidos, que são:

- Permanecer no grupo de elite do futebol brasileiro (série A);
- Buscar competir em campeonatos como a Libertadores;
- Manter o torcedor satisfeito e orgulhoso da camisa que veste;
- Ser um clube reconhecido como importante formador de atletas;
- Ter visibilidade nacional e internacional, fortalecendo a marca Avaí FC;
- Ter patrocinadores e investidores seguros de seus investimentos feitos no Avaí;
- Comprometimento do desenvolvimento técnico, físico, educacional e valorização dos atletas do clube;
- Desempenhar suas atividades com responsabilidade social e parceiro na defesa ambiental; e
- Seguir o planejamento estratégico em curso.

Os gestores do planejamento estratégico do clube descreveram a estratégia de acordo as perspectivas a serem alcançadas: excelência nos resultados; financeira e social; clientes; processos internos; aprendizado e crescimento. Todas elas são interligadas entre si e, com isso, formam relações de causa e efeito. A figura 6 mostra os objetivos desmembrados da estratégia do Avaí Futebol Clube, utilizando a estrutura do BSC.

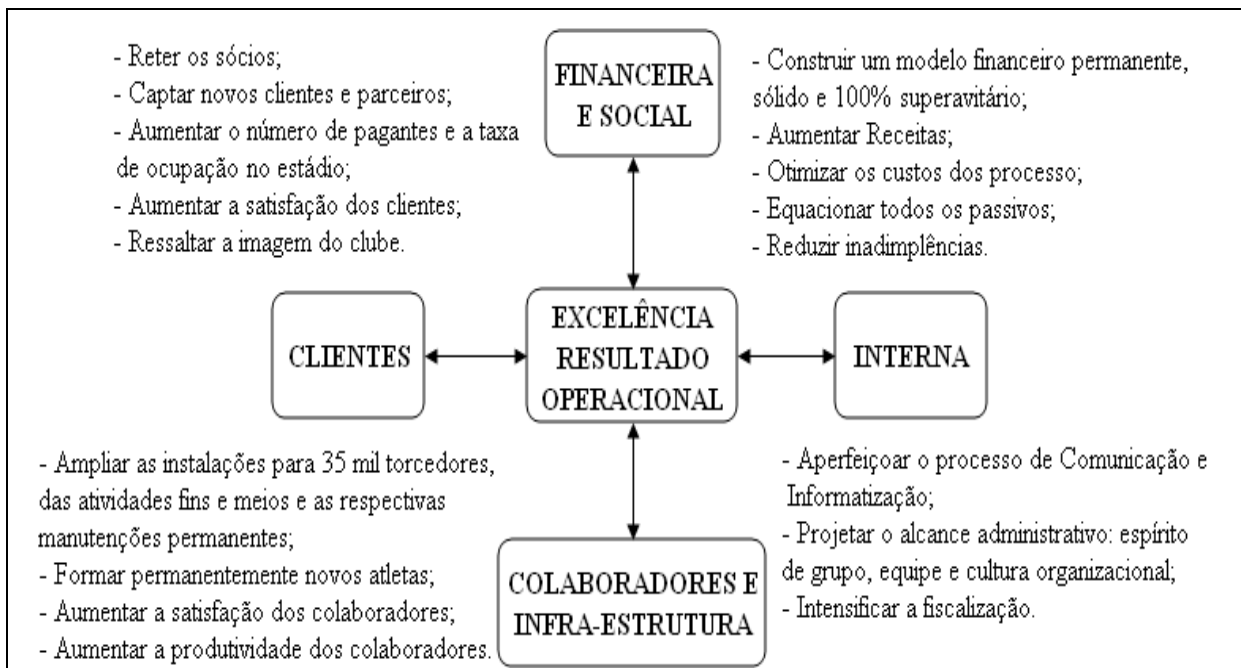


Figura 6: Planejamento utilizando a estrutura do BSC.  
Fonte: Avaí Futebol Clube (2009)

Outro resultado esperado pelo clube, além destas metas de planejamento, é que aumente o número de sócios e atinja os 15.000 até o primeiro semestre de 2010 e, conseqüentemente, aumentem suas receitas.

Portanto, este seria o planejamento estratégico realizado pelo Avaí Futebol Clube, que o toma como base, para a elaboração do seu orçamento. O próximo item, então, traz estas informações detalhadamente.

### **3.2.2 Gestão Contábil e Financeira do Avaí Futebol Clube**

Verificou-se que o setor de contabilidade do clube ainda possui pouca sistematização na aplicação de algumas tarefas. Porém, uma empresa de informática foi contratada para a instalação e manutenção de *software* contábil, que irá interligar as diversas áreas existentes e, com isso, poder executar as atividades de forma integrada, o que não ocorre hoje.

O Avaí Futebol Clube possui um funcionário contador que executa diversas funções contábeis internamente, porém, a parte burocrática-fiscal é realizada por um escritório de contabilidade terceirizado.

As informações que são apresentadas foram adquiridas apenas no setor contábil do Avaí Futebol Clube, não tendo havido interação com o escritório de contabilidade.

Sobre os demonstrativos contábeis, segundo informações do contador funcionário, os relatórios elaborados pelo clube são: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração do Fluxo de Caixa.

São feitos automaticamente por sistema e, em seguida, exportados para planilha Excel. Há, também, um plano de contas ajustado conforme a realidade do clube, no sentido de incorporar as diversas situações ocorridas no seu dia a dia.

De acordo com a Lei 10.672/03, os demonstrativos contábeis dos clubes de futebol, após terem sido auditados por Auditores Independentes, deverão ser elaborados e publicados em jornal de grande circulação.

No Quadro 2, pode-se observar como é estruturado o Balanço Patrimonial do Avaí Futebol Clube, com seus grupos e subgrupos de contas.

<b>AVAI FUTEBOL CLUBE</b> <b>Balancos Patrimoniais</b> <b>Em 31 de Dezembro de 2008 e 2007</b> <b>(Em Reais)</b>		
	<b>31.12.2008</b>	<b>31.12.2007</b>
<b>ATIVO</b>		
<b>ATIVO CIRCULANTE</b>	<b><u>194.430,51</u></b>	<b><u>143.715,27</u></b>
<b>Disponibilidades</b>	<b><u>24.971,79</u></b>	<b><u>60.906,75</u></b>
.Depósitos Bancários a Vista e Numerário	24.971,79	60.906,75
<b>Direitos Realizáveis</b>	<b><u>169.458,72</u></b>	<b><u>82.808,52</u></b>
.Créditos a Receber	169.458,72	82.808,52
<b>ATIVO NÃO CIRCULANTE</b>	<b><u>27.101.832,12</u></b>	<b><u>24.038.425,72</u></b>
<b>Realizável a Longo Prazo</b>	<b><u>105.218,00</u></b>	<b><u>49.655,74</u></b>
.Depósitos Judiciais	105.218,00	49.655,74
<b>Imobilizado</b>	<b><u>26.996.614,12</u></b>	<b><u>23.988.769,98</u></b>
.Custo de Aquisição e Reavaliado	26.996.614,12	23.988.769,98
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b><u>27.296.262,63</u></b>	<b><u>24.182.140,99</u></b>
<b>AVAI FUTEBOL CLUBE</b> <b>Balancos Patrimoniais</b> <b>Em 31 de dezembro de 2008 e 2007</b> <b>(Em Reais)</b>		
	<b>31.12.2008</b>	<b>31.12.2007</b>
<b>PASSIVO</b>		
<b>PASSIVO CIRCULANTE</b>	<b><u>2.009.568,17</u></b>	<b><u>2.014.549,15</u></b>
.Fornecedores - País	937.639,94	768.797,13
.Obrigações Trabalhistas	896.166,36	505.502,33
.Contas a Pagar	175.761,87	151.673,59
.Adiantamentos de Parcerias	-	533.610,37
.Empréstimos de Terceiros	-	54.965,73
<b>PASSIVO NÃO CIRCULANTE</b>	<b><u>24.312.331,78</u></b>	<b><u>21.400.673,02</u></b>
.Obrigações Tributárias - TIMEMANIA	11.598.801,15	12.171.114,57
.Partes Relacionadas	10.334.373,17	6.094.684,19
.Prefeitura Municipal de Florianópolis	1.470.881,36	1.867.688,27
.Obrigações Trabalhistas em Litígio	908.276,10	1.267.185,99
<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>	<b><u>974.362,68</u></b>	<b><u>766.918,82</u></b>
.Patrimônio Social	3.932.429,00	3.932.429,00
.Reserva de Reavaliação de Imóveis	16.897.089,37	16.897.089,37
.Reserva de Doação - Instituto Avaí	1.930.556,86	1.930.556,86
.Déficit Acumulado	(21.785.712,55)	(21.993.156,41)
<b>TOTAL DO PASSIVO</b>	<b><u>27.296.262,63</u></b>	<b><u>24.182.140,99</u></b>

Quadro 2: Balanço Patrimonial Anual do Avaí Futebol Clube

Fonte: Avaí Futebol Clube (2009)

Segundo o contador funcionário do clube, o período em que a contabilidade elaborava o balanço é mensal e anual, tendo utilidade na gestão, principalmente pela Diretoria Executiva, responsável por analisar a situação financeira e, então, com base nos resultados encontrados, tomar suas decisões.

Outro demonstrativo encontrado, a Demonstração do Resultado do Exercício, mostra como estão classificadas as receitas, custos e despesas do Avaí Futebol Clube. O Quadro 3 traz a sua representação.

<b>AVAI FUTEBOL CLUBE</b>		
<b>Demonstrações de Resultados</b>		
<b>Exercícios Findos em 31 de Dezembro de 2008 e 2007</b>		
<b>(Em Reais)</b>		
	<b>31.12.2008</b>	<b>31.12.2007</b>
<b>Receita Operacional Bruta</b>	<b>8.337.216,91</b>	<b>5.730.872,20</b>
<b>. Receitas do Futebol Profissional</b>	<b>8.334.216,91</b>	<b>5.710.249,20</b>
. Receitas de Mensalidades dos Sócios	2.971.852,91	2.047.069,97
. Receitas de Bilheteria com Jogos	1.701.828,50	914.388,50
. Receitas de Negociação de Atletas Profissionais	725.000,00	340.000,00
. Receitas de Arrendamentos e Locações	709.059,34	503.409,29
. Receitas de Repasses da FBA	604.000,00	300.000,00
. Receitas de Patrocínio	514.851,42	725.073,61
. Receitas de Repasses da Loteria Timemania	319.152,76	-
. Receitas de Publicidade	291.715,23	144.750,00
. Receitas Transmissão Jogos Campeonato Catarinense	152.684,25	53.920,00
. Receitas de Venda de Material Esportivo	147.532,35	-
. Receitas de Uso da Marca	98.096,43	17.923,47
. Receitas de Doações	51.788,55	119.539,26
. Receitas Diversas	33.838,20	182.564,31
. Receitas de Repasses da Loteria Esportiva	12.816,97	77.828,72
. Receitas de CBF	0,00	283.782,07
<b>. Receitas do Futebol Amador</b>	<b>3.000,00</b>	<b>20.623,00</b>
. Receita de Liberação de Atleta Amador	-	-
. Receitas Diversas	3.000,00	20.623,00
<b>Custo Operacional Bruto</b>	<b>6.800.074,24</b>	<b>5.557.784,66</b>
<b>. Custos do Futebol Profissional</b>	<b>6.774.928,34</b>	<b>5.557.784,66</b>
. Custos de Salários e Encargos	4.090.096,71	2.779.967,44
. Custos de Viagens e Hospedagem	636.321,12	691.304,30
. Custos de INSS e Taxas Federativas	607.280,09	359.883,10
. Custos de Serviços de Terceiros	488.184,12	293.368,01
. Custos de Arbitragem de Jogos	233.240,20	236.866,33
. Amortização Custo Atletas Profissionais	189.143,45	111.075,81
. Custos Diversos	176.272,14	276.234,35
. Custos de Exploração de Bares em Jogos	130.924,25	112.203,48
. Custos de Medicamentos	117.982,89	128.760,58
. Custos de Consumo de Energia Elétrica em Jogos	62.311,51	60.493,51
. Seguros, inclusive do Público Pagante	43.171,86	27.798,55
. (-) Perdas por Dispensas de Atletas	-	479.829,20
<b>. Custos do Futebol Amador</b>	<b>25.145,90</b>	<b>-</b>
. Custos do Futebol Amador	655.053,54	514.974,46
. (-) Transferência para o Imobilizado	(629.907,64)	(514.974,46)
<b>Resultado da Atividade Esportiva</b>	<b>1.537.142,67</b>	<b>173.087,54</b>
<b>Despesas Operacionais</b>	<b>1.329.698,81</b>	<b>2.949.497,46</b>
. Administrativas	1.004.576,62	1.188.391,31
. Depreciação e Amortização do Imobilizado	43.513,45	148.452,32
. Despesas Financeiras Líquidas	281.608,74	2.417.319,82
. (-) Reversão de Provisões p/ Contingências	0,00	(804.665,99)
<b>Superávit / Déficit Operacional</b>	<b>207.443,86</b>	<b>(2.776.409,92)</b>

Quadro 3: Demonstração de Resultado Anual do Avaí Futebol Clube

Fonte: Avaí Futebol Clube (2009)

O responsável pela contabilidade do Avaí Futebol Clube informou que, assim como o Balanço Patrimonial, a DRE é preparada tanto mensal como anualmente. Também se utiliza para a gestão, pela Diretoria Executiva no processo de tomada de decisão.

Além dos demonstrativos apresentados anteriormente, outro relatório elaborado é a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL). De acordo com o contador, a DMPL mostra a composição do patrimônio líquido do clube, facilitando, assim, a análise e interpretação das variações ocorridas no PL.

Utiliza-se, portanto, na tomada de decisão pela Diretoria Executiva. A contabilidade, além de elaborá-la todo mês e ano, a analisa freqüentemente, como forma de controle.

O Quadro 4 apresenta a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido do Avaí Futebol Clube nos exercícios de 2007 e 2008.

<b>AVAÍ FUTEBOL CLUBE</b>					
<b>Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido</b>					
<b>Exercícios Findos em 31 de Dezembro de 2008 e 2007</b>					
<b>(Em Reais)</b>					
<b>Movimentação</b>	<b>Patrimônio Social</b>	<b>Reserva de Reavaliação</b>	<b>Reserva de Doação</b>	<b>Déficit Acumulado</b>	<b>TOTAL</b>
<b>Saldo em 31/12/2006</b>	<b>3.932.429,00</b>	<b>16.897.089,37</b>	-	<b>(19.216.746,49)</b>	<b>1.612.771,88</b>
<b>Movimentação 2007</b>	-	-	<b>1.930.556,86</b>	<b>(2.776.409,92)</b>	<b>(845.853,06)</b>
.Reserva de Doação	-	-	1.930.556,86	-	1.930.556,86
.Déficit do Exercício de 2007	-	-	-	(2.776.409,92)	(2.776.409,92)
<b>Saldo em 31/12/2007</b>	<b>3.932.429,00</b>	<b>16.897.089,37</b>	<b>1.930.556,86</b>	<b>(21.993.156,41)</b>	<b>766.918,82</b>
<b>Movimentação 2008</b>	-	-	<b>0,00</b>	<b>207.443,86</b>	<b>207.443,86</b>
.Superávit do Exercício de 2008	-	-	-	207.443,86	207.443,86
<b>Saldo em 31/12/2008</b>	<b>3.932.429,00</b>	<b>16.897.089,37</b>	<b>1.930.556,86</b>	<b>(21.785.712,55)</b>	<b>974.362,68</b>

Quadro 4: Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Anual do Avaí Futebol Clube

Fonte: Avaí Futebol Clube (2009)

Além disso, a contabilidade do Avaí Futebol Clube controla os ingressos e desembolsos através de um Fluxo de Caixa. O Quadro 5 é um exemplo do que ocorreu em 31/12/2008.

AVAÍ FUTEBOL CLUBE	
DEMONSTRATIVO DOS FLUXOS DE CAIXA NO EXERCÍCIO FINDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2008	
MÉTODO INDIRETO - VALORES EM REAIS	
1 - FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS	
SUPERÁVIT NO EXERCÍCIO	207.443,86
<b>AJUSTES (Despesas sem Influência no Fluxo de Caixa Operacional)</b>	<b>(164.150,01)</b>
(+) Depreciação no Exercício	43.513,45
(+) Amortização Custo Atletas Profissionais	189.143,45
(-) Redução Encargos PPI	(396.806,91)
<b>(=) Aumento do Saldo de Caixa decorrente do Superávit do Exercício</b>	<b>43.293,85</b>
(-) Saídas de Caixa por Pagamentos da Atividade Operacional	(1.530.374,14)
(-) Pagamento de Créditos de Parceiros no Futebol	(533.610,37)
(-) Pagamentos de Obrigações Tributárias - TIMEMANIA	(572.313,42)
(-) Pagamentos de Obrigações Trabalhistas	(358.909,89)
(-) Depósitos Judiciais	(55.562,26)
(-) Pagamentos Instituto Avaí	(9.978,20)
<b>(+) Aumento de Financiamentos nas Atividades Operacionais de Caixa</b>	<b>575.090,27</b>
(+) Aumento de Crédito de Fornecedores	159.080,99
(+) Aumento de Crédito de Obrigações Tributárias	390.664,03
(+) Aumento de Crédito de Contas a Pagar	24.088,28
(+) Redução de Adiantamentos Diversos	1.256,97
<b>(-) Aumento de Investimentos nas Atividades Operacionais de Caixa</b>	<b>(68.167,15)</b>
(-) Cartões de Créditos a Receber	(59.146,15)
(-) Adiantamentos de Salários	(9.021,00)
<b>(=) AUMENTO DO SALDO DE CAIXA DECORRENTE DA ATIVIDADE OPERACIONAL</b>	<b>(980.157,17)</b>
2 - FLUXO DE CAIXA DE INVESTIMENTOS	
<b>SAÍDAS DE CAIXA PARA INVESTIMENTOS NO ATIVO IMOBILIZADO:</b>	<b>(3.240.501,04)</b>
Estádio Aderbal Ramos da Silva	(1.150.133,57)
Equipamentos Depto Esportivo	(33.540,00)
Equipamentos Gerais	(16.927,73)
Móveis e Utensílios	(7.116,20)
Custo de Aquisição de Atletas - Profissionais	(1.402.875,90)
Custo de Formação de Atletas - Juvenis	(314.943,32)
Custo de Formação de Atletas - Infantis	(188.986,99)
Custo de Formação de Atletas - Juniores	(125.977,33)
3 - FLUXO DE CAIXA DE FINANCIAMENTOS	
(+) Empréstimos Líquidos de Partes Relacionadas	4.239.688,98
(-) Saídas de Caixa p/ Pagamento de Empréstimos Terceiros	(54.965,73)
<b>ENTRADAS LÍQUIDAS DE CAIXA POR FINANCIAMENTOS</b>	<b>4.184.723,25</b>
<b>(=) REDUÇÃO LÍQUIDA DO SALDO DE CAIXA OCORRIDA NO EXERCÍCIO</b>	<b>(35.934,96)</b>
SALDO DE CAIXA NO INÍCIO DO EXERCÍCIO (01/01/2008)	60.906,75
SALDO DE CAIXA NO FINAL DO EXERCÍCIO (31/12/2008)	24.971,79

Quadro 5: Demonstração do Fluxo de Caixa do Avaí Futebol Clube  
 Fonte: Avaí Futebol Clube (2009)

É utilizado também um modelo de Livro Caixa, que tem como base um quadro, e no topo das colunas contém: data, descrição das entradas ou saídas, coluna das entradas, das saídas e saldo. Há um item na coluna de saídas chamado SAÍDA “1” NÃO COMPENSADO,



onde será acrescido o número 1 quando, por exemplo, um cheque for pré-datado. O número indicará que existe um valor em caixa a ser descontado futuramente.

O saldo possui duas colunas, uma considerando o valor dos cheques emitidos, enquanto a outra considera o valor dos compensados, ou seja, enquanto um cheque não for descontado, o valor ainda permanecerá na coluna de “Cheques Compensados”. Isto é feito para um melhor controle dos emitidos ou recebidos pelo clube. O Quadro 6 mostra como é feito o Livro Caixa, usando como exemplo, o dia 26 de outubro de 2009.

AVAI FUTEBOL CLUBE										
FLUXO DE CAIXA										
DATA	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			STATUS SAÍDA "1" - NÃO COMPENSADO	SALDO	
		RECEITAS	EMPRÉSTIMOS	TOTAL	DESPESAS	EMPRÉSTIMOS	TOTAL		Considerando cheques emitidos	Considerando cheques compensados
25/10/2009	Saldo			782.695,80			734.731,50		(389.606,23)	(389.606,23)
26/10/2009	Marca - Grafica Expert			782.695,80	510,00		735.241,50		(390.116,23)	(390.116,23)
26/10/2009	DERF - Acordo Contribuição Social			782.695,80	635,00		735.876,50		(390.751,23)	(390.751,23)
26/10/2009	Siemens - telefone Shopping Iguatemi - Bazar			782.695,80	135,00		736.011,50		(390.886,23)	(390.886,23)
26/10/2009				782.695,80			736.011,50		(390.886,23)	(390.886,23)
26/10/2009	RC.17695 - Adiant.depto Futebol - Viagem Julgamento atletas			782.695,80	1.000,00		737.011,50		(391.886,23)	(391.886,23)
26/10/2009	Serviços extraordinarios			782.695,80	380,00		737.391,50		(392.266,23)	(392.266,23)
26/10/2009	Serviço terceiros -			782.695,80	450,00		737.841,50		(392.716,23)	(392.716,23)
26/10/2009	Adiantamento - troco secretaria centro			782.695,80	300,00		738.141,50		(393.016,23)	(393.016,23)
26/10/2009	Pagamento acordo judicial parc.02/10 - Zada			782.695,80	1.800,00		739.941,50		(394.816,23)	(394.816,23)
26/10/2009	Devolução cheque - Alumisa - rescisão contrato			782.695,80	2.500,00		742.441,50		(397.316,23)	(397.316,23)
26/10/2009	Cheques s/fundo			782.695,80	4.526,00		746.967,50		(401.842,23)	(401.842,23)
26/10/2009	Cheque etiquetas e Cia			782.695,80	1.600,00		748.567,50	1	(403.442,23)	(401.842,23)
<b>TOTAL DIA</b>				<b>782.695,80</b>			<b>748.567,50</b>		<b>(403.442,23)</b>	<b>(401.842,23)</b>

Quadro 6: Modelo de Livro Caixa do Avaí Futebol Clube

Fonte: Avaí Futebol Clube (2009)

Após discutir alguns instrumentos que o clube emprega em sua gestão contábil e financeira, o próximo item apresenta como as metas e objetivos explanados anteriormente, no planejamento estratégico, são empregados no orçamento em um determinado período.

### 3.2.3 Orçamento do Avaí Futebol Clube – Planejamento e Controle

Seguindo as informações do planejamento estratégico, o Avaí Futebol Clube traça seu orçamento, ou seja, o planejamento financeiro. Assim como no planejamento estratégico,

cada área tem participação na elaboração deste orçamento. Os departamentos contábil e financeiro fazem a consolidação, para a aprovação final do presidente.

Para fazer o orçamento do exercício seguinte, toma-se como base o realizado do ano anterior, e analisa-se o cenário. É realizado estatutariamente em novembro, mas fazem uma análise superficial dos meses (o valor anual dividido por 12 resultando na média mensal) e sua revisão é feita uma vez apenas, mais precisamente na metade do ano.

São apresentados no planejamento orçamentário, orçamentos das receitas e orçamento dos gastos, que o clube denomina de orçamento de despesas/gastos. Neles são abordados dois tipos de cenários: o Provável e o Otimista. O primeiro é a referência, ou seja, se faz o orçamento com base no valor provável. Já o Otimista poderia ser, por exemplo, com o time apresentando excelentes resultados, o que levaria mais torcedores ao estádio, gerando mais receita e maior necessidade de ajustes nos gastos, especialmente os variáveis, se a estrutura estiver preparada para esse incremento no volume das operações.

Portanto, para o orçamento das receitas no exercício de 2009, o Quadro 7 apresenta a estrutura deste orçamento e como estão dispostas as devidas contas em ambos os cenários.

<b>ORÇAMENTO PARA O EXERCÍCIO DE 2009</b>				
<b>RECEITAS</b>				
<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>CENÁRIOS</b>			
	<b>PROVÁVEL</b>		<b>OTIMISTA</b>	
	<b>ANUAL</b>	<b>MENSAL</b>	<b>ANUAL</b>	<b>MENSAL</b>
JOGOS	1.920.000,00	160.000,00	2.280.000,00	190.000,00
PATROCÍNIO	1.080.000,00	90.000,00	1.800.000,00	150.000,00
SÓCIOS	4.800.000,00	400.000,00	6.000.000,00	500.000,00
CAMAROTES	1.008.000,00	84.000,00	1.800.000,00	150.000,00
TV	6.000.000,00	500.000,00	7.800.000,00	650.000,00
DIREITOS FEDERATIVOS	600.000,00	50.000,00	1.200.000,00	100.000,00
OUTRAS	2.166.000,00	180.500,00	3.000.000,00	247.000,00
<b>TOTAL</b>	<b>17.574.000,00</b>	<b>1.464.500,00</b>	<b>23.880.000,00</b>	<b>1.987.000,00</b>

Quadro 7: Demonstração do Orçamento das Receitas do Avaí Futebol Clube  
Fonte: Avaí Futebol Clube (2009)

Além deste, o Quadro 8 ilustra o orçamento de despesas/gastos para o exercício de 2009, demonstrando também os dois cenários existentes, tanto mensal quanto anual, e a classificação das contas definidas pelo clube.

<b>ORÇAMENTO PARA O EXERCÍCIO DE 2009</b>				
<b>DESPESAS/GASTOS</b>				
<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>CENÁRIOS</b>			
	<b>PROVÁVEL</b>		<b>OTIMISTA</b>	
	<b>ANUAL</b>	<b>MENSAL</b>	<b>ANUAL</b>	<b>MENSAL</b>
FOLHA DE PAGAMENTO	8.837.951,00	736.495,92	10.200.000,00	850.000,00
GASTOS COM FUTEBOL	3.217.746,00	268.145,50	4.200.000,00	350.000,00
ADMINISTRATIVAS	548.000,00	45.666,67	960.000,00	80.000,00
FINANCEIRAS	360.000,00	30.000,00	360.000,00	30.000,00
<b>TOTAL</b>	<b>12.963.697,00</b>	<b>1.080.308,09</b>	<b>15.720.000,00</b>	<b>1.310.000,00</b>
<b>DÉFICIT/SUPERÁVIT</b>	<b>4.610.303,00</b>	<b>384.191,92</b>	<b>8.160.000,00</b>	<b>677.000,00</b>

Quadro 8: Demonstração do Orçamento das Despesas/Gastos do Avaí Futebol Clube  
Fonte: Avaí Futebol Clube (2009)

De acordo com o clube, nos Quadros 7 e 8 foram feitas a previsão mensal dividindo a previsão anual por 12, ou seja, com base na média mensal.

Utiliza-se uma estrutura resumida para o orçamento e as informações para a análise são retiradas da Demonstração do Resultado do Exercício.

O controle orçamentário tanto das receitas como despesas do Avaí Futebol Clube apresenta valores orçados e realizados com as suas respectivas variações. Portanto, se espera alcançar o previsto, mas caso haja diferença, por exemplo, nas receitas, o esperado é uma diferença negativa (orçado menor do que realizado) e, para os gastos, que ocorra o contrário (orçado maior do que realizado).

Este controle, de acordo com o contador funcionário do clube e como apresentado no Quadro 9, é feito apenas uma vez ao ano, mais precisamente ao final do exercício.

COMPARATIVO DO ORÇADO COM O REALIZADO - 2008			
RECEITAS	ORÇADAS	REALIZADAS	DIFERENÇA
JOGOS	837.000,00	1.701.000,00	864.000,00
PATROCÍNIO	956.400,00	514.851,00	(441.549,00)
SÓCIOS	2.520.000,00	2.971.852,00	451.852,00
CAMAROTES	270.000,00	372.110,00	102.110,00
TV	410.000,00	756.684,00	346.684,00
DIREITOS FEDERATIVOS	-	725.000,00	725.000,00
OUTRAS	1.320.638,50	1.295.719,91	(24.918,59)
<b>TOTAL</b>	<b>6.314.038,50</b>	<b>8.337.216,91</b>	<b>2.023.178,41</b>
DESPEASAS/GASTOS	ORÇADAS	REALIZADAS	DIFERENÇA
FOLHA DE PAGAMENTO	4.901.388,00	7.948.747,00	(3.047.359,00)
GASTOS COM FUTEBOL	2.355.548,00	3.179.851,61	(824.303,61)
ADMINISTRATIVAS	238.160,00	320.662,20	(82.502,20)
FINANCEIRAS	182.000,00	281.608,00	(99.608,00)
<b>TOTAL</b>	<b>7.677.096,00</b>	<b>11.730.868,81</b>	<b>(4.053.772,81)</b>
<b>DÉFICIT/SUPERÁVIT DE 2008</b>	<b>(1.363.057,50)</b>	<b>(3.393.651,90)</b>	

Quadro 9: Demonstração do Orçamento Realizado de 2008 das Receitas e Despesas do Avaí Futebol Clube

Fonte: Avaí Futebol Clube (2009)

Estes são os artefatos utilizados na gestão do Avaí Futebol Clube.

Na seqüência, com base nestas informações, será feita a análise dos instrumentos empregados e das sugestões de melhorias.

### 3.3 ANÁLISE DOS INSTRUMENTOS EMPREGADOS E SUGESTÕES DE MELHORIA

De acordo com as informações adquiridas no Avaí Futebol Clube, observou-se que o clube apresenta uma carência na sistematização de alguns departamentos, inclusive o contábil. Mas, apesar disso, o clube utiliza diversos instrumentos em sua gestão.

Portanto, foram identificados artefatos como o balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, demonstração das mutações do patrimônio líquido e demonstração do fluxo de caixa, modelo de livro caixa, além do planejamento estratégico e orçamento (para planejamento e controle).

Assim, baseando-se na divisão discutida anteriormente (planejamento estratégico, gestão contábil e financeira e orçamento), é feita, na seqüência, uma análise e, são sugeridas algumas melhorias ao clube.

### **3.3.1 Análise do Planejamento Estratégico do Avaí Futebol Clube**

Desde 2004, ano em que o Avaí Futebol Clube desenvolveu seu planejamento estratégico, o clube tem dado ênfase para este instrumento, pois precisa atingir metas e estratégias traçadas por seus dirigentes.

O orçamento é a transição do planejamento estratégico em metas financeiras, no entanto, a seqüência deste processo envolveria a definição de indicadores de desempenho desmembrados deste planejamento estratégico e que pudessem avaliar sua transformação em ações do dia-a-dia das pessoas envolvidas com o clube.

O Avaí Futebol Clube possuía objetivos estabelecidos até 2009 e entre os que foram concretizados, destacam-se principalmente: a permanência da equipe profissional na série A do campeonato nacional; participação na taça Sul-Americana e Copa do Brasil; formação de atletas da categoria de base para o time principal e outros clubes do país como internacionalmente; aumento do número de sócios; ampliação do estádio, desempenho em atividades com responsabilidade social, a exemplo do Projeto Inclusão Digital, que tem por objetivo maior ensinar informática e incluir pessoas consideradas “analfabetas digitais” no mercado de trabalho; entre outras metas.

Portanto, o planejamento estratégico é bem definido e estruturado. Como forma de demonstrar o resultado da gestão estratégica do clube, o Avaí Futebol Clube, segundo o diretor de planejamento, vem desenvolvendo também projetos como o “Avaí Social Clube – Compartilhando Sonhos”, vencedor do Top de Marketing 2009 da ADVB-SC (Associação dos Dirigentes de Vendas e Marketing).

### **3.3.2 Análise da Gestão Contábil e Financeira do Avaí Futebol Clube**

Quanto à gestão contábil e financeira, o Avaí Futebol Clube utiliza seus demonstrativos do resultado realizado no desenvolvimento das atividades e tomada de decisão. No entanto, sugere-se algumas mudanças na estrutura destes relatórios, melhorando, assim, a visualização, compreensão e controle gerencial.

Como sugestões de melhoria foram incluídas, na DRE, colunas dos meses e uma evidenciando o acumulado no ano (total). É importante que se faça isso para haver um acompanhamento mês a mês do realizado, analisando, assim, a evolução mensal ocorrida no período.

No Quadro 10 está disposta a sugestão para a Demonstração do Resultado do Exercício do Avaí Futebol Clube para o período de um ano.

AVAÍ FUTEBOL CLUBE						
Demonstração de Resultado do ano <u>20XX</u>						
(Em Reais)						
	Janeiro	Fevereiro	Março	...	Dezembro	Acumulado no ano
<b>Receita Operacional Bruta</b>						
<b>. Receitas do Futebol Profissional</b>						
. Receitas de Mensalidades dos Sócios						
. Receitas de Bilheteria com Jogos						
. Receitas de Negociação de Atletas Profissionais						
. Receitas de Arrendamentos e Locações						
. Receitas de Repasses da FBA						
. Receitas de Patrocínio						
. Receitas de Repasses da Loteria Timemania						
. Receitas de Publicidade						
. Receitas Transmissão Jogos Campeonato Catarinense						
. Receitas de Venda de Material Esportivo						
. Receitas de Uso da Marca						
. Receitas de Doações						
. Receitas Diversas						
. Receitas de Repasses da Loteria Esportiva						
. Receitas de CBF						
<b>. Receitas do Futebol Amador</b>						
. Receita de Liberação de Atleta Amador						
. Receitas Diversas						
<b>Custo Operacional Bruto</b>						
<b>. Custos do Futebol Profissional</b>						
. Custos de Salários e Encargos						
. Custos de Viagens e Hospedagem						
. Custos de INSS e Taxas Federativas						
. Custos de Serviços de Terceiros						
. Custos de Arbitragem de Jogos						
. Amortização Custo Atletas Profissionais						
. Custos Diversos						
. Custos de Exploração de Bares em Jogos						
. Custos de Medicamentos						
. Custos de Consumo de Energia Elétrica em Jogos						
. Seguros, inclusive do Público Pagante						
. (-) Perdas por Dispensas de Atletas						
<b>. Custos do Futebol Amador</b>						
. Custos do Futebol Amador						
. (-) Transferência para o Imobilizado						
<b>Resultado da Atividade Esportiva</b>						
<b>Despesas Operacionais</b>						
. Administrativas						
. Depreciação e Amortização do Imobilizado						
. Despesas Financeiras Líquidas						
. (-) Reversão de Provisões p/ Contingências						
<b>Resultado Operacional Líquido</b>						

Quadro 10: Sugestão de melhoria na Demonstração do Resultado do Exercício do Avaí Futebol Clube

Fonte: Elaborado pelo Autor

Este Quadro do Demonstrativo de Resultado será aproveitado também no próximo item quando for feita a relação das contas da DRE e orçamento, já que o clube não faz este detalhamento.

Com base nas mudanças feitas à DRE, esta sugestão estrutural pode ser empregada também para outros demonstrativos apresentados na gestão contábil e financeira do Avaí Futebol Clube, como o DFC, por exemplo.

### 3.3.3 Análise do Orçamento do Avaí Futebol Clube

A partir do que se identificou no orçamento do clube, faz-se algumas sugestões que poderão auxiliar no planejamento e controle do Avaí Futebol Clube.

Como não há um detalhamento entre as contas do demonstrativo de resultado e orçamento, destacando apenas as mais expressivas, uma das melhorias, seria, então, fazer o detalhamento destas contas, facilitando, assim, sua compreensão.

Para isso, elaborou-se o Quadro 11 com o objetivo de auxiliar os usuários do Avaí Futebol Clube na relação das receitas do orçamento com a DRE, já que o orçamento deve ser confrontado com o realizado para fins de controle.

Relação entre as contas de Receitas no Orçamento e DRE	
Orçamento	DRE
Jogos	Receitas de Bilheteria com Jogos
Patrocínio	Receitas de Patrocínio
Sócios	Receitas de Mensalidades dos Sócios
Camarotes	Receitas de Arrendamentos e Locações
TV	Receitas de Repasses da FBA
Direitos Federativos	Receitas de Negociação de Atletas Profissionais
Outras	Receitas de Repasses da Loteria Timemania
	Receitas de Publicidade
	Receitas Transmissão Jogos Campeonato Catarinense
	Receitas de Venda de Material Esportivo
	Receitas de Uso da Marca
	Receitas de Doações
	Receitas Diversas
	Receitas de Repasses da Loteria Esportiva
	Receitas de CBF
	Receita de Liberação de Atleta Amador
Receitas Diversas	

Quadro 11: Sugestão de detalhamento da relação entre as contas de Receitas no Orçamento e DRE do Avaí Futebol Clube

Fonte: Elaborado pelo autor

Com este quadro, as contas do orçamento e da DRE ficam mais visíveis para que tanto usuários internos quanto externos possam compreender a relação existente entre os dois relatórios apresentados, e permitir a confrontação.

Assim, como no orçamento de receitas, o mesmo acontece em despesas/gastos, onde há pouco detalhamento das contas representativas entre o orçamento e a DRE, e, portanto, sem esta relação, não se permite confrontação nem controle orçamentário. O Quadro 12 demonstra a relação existente entre eles.

<b>Relação entre as contas de Gastos no Orçamento e DRE</b>	
<b>Orçamento</b>	<b>DRE</b>
Folha de Pagamento	Custos de Salários e Encargos
Gastos com Futebol	Custos de Viagens e Hospedagem
	Custos de INSS e Taxas Federativas
	Custos de Serviços de Terceiros
	Custos de Arbitragem de Jogos
	Amortização Custo Atletas Profissionais
	Custos Diversos
	Custos Exploração de Bares em Jogos
	Custos de Medicamentos
	Custos de Consumo de Energia Elétrica em Jogos
	Seguros, inclusive do Público Pagante
Perdas por Dispensas de Atletas	
Custos do Futebol Amador	
Administrativas	Despesas Administrativas
Financeiras	Despesas Financeiras

Quadro 12: Sugestão de detalhamento da relação entre as contas de Gastos no Orçamento e DRE do Avaí Futebol Clube

Fonte: Elaborado pelo autor

A partir deste detalhamento sugerido, a DRE teria a estrutura disposta nos Quadros 7 e 8, sobre o orçamento das receitas e gastos. Neles aparecem as contas duas formas de cenários (Provável e Otimista), abordados pelo clube, que nesta proposta de melhoria, melhora a previsão, evidenciando também o acumulado no ano (total), conforme se sugeriu na seção anterior para os demonstrativos do realizado.

O Quadro 13 apresenta a visão provável no orçamento do clube, enquanto que no Quadro 14 é apresentado o cenário otimista. Esta estrutura traz as contas detalhadas conforme a DRE para permitir a apuração de desvios e análises.



ORÇAMENTO PARA O EXERCÍCIO DE 20XX	CENÁRIO PROVÁVEL											
	DESCRIÇÃO	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO	...	DEZEMBRO	TOTAL
<b>RECEITAS DO FUTEBOL PROFISSIONAL</b>												
Receitas de Bilheteria com Jogos												
Receitas de Patrocínio												
Receitas de Mensalidades dos Sócios												
Receitas de Arrendamentos e Locações												
Receitas de Repasses da FBA												
Receitas de Negociação de Atletas Profissionais												
<b>OUTRAS</b>												
Receitas de Repasses da Loteria Timemania												
Receitas de Publicidade												
Receitas Transmissão Jogos Campeonato Catarinense												
Receitas de Venda de Material Esportivo												
Receitas de Uso da Marca												
Receitas de Doações												
Receitas Diversas												
Receitas de Repasses da Loteria Esportiva												
Receitas de CBF												
<b>RECEITA BRUTA FUTEBOL PROFISSIONAL</b>												
<b>GASTOS DO FUTEBOL PROFISSIONAL</b>												
<b>CUSTOS COM FUTEBOL</b>												
Custos de Viagens e Hospedagem												
Custos de INSS e Taxas Federativas												
Custos de Serviços de Terceiros												
Custos de Arbitragem de Jogos												
Amortização Custo Atletas Profissionais												
Custos Diversos												
Custos de Exploração de Bares em Jogos												
Custos de Medicamentos												
Custos de Consumo de Energia Elétrica em Jogos												
Seguros, inclusive do Público Pagante												
(-) Perdas por Dispensas de Atletas												
<b>DESPESAS ADMINISTRATIVAS</b>												
Administrativas												
<b>DESPESAS FINANCEIRAS</b>												
Despesas Financeiras Líquidas												
<b>TOTAL GASTOS FUTEBOL PROFISSIONAL</b>												
<b>RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO - FUTEBOL PROFISSIONAL</b>												
<b>RECEITAS DO FUTEBOL AMADOR</b>												
Receita de Liberação de Atleta Amador												
Receitas Diversas												
<b>RECEITA BRUTA FUTEBOL AMADOR</b>												
<b>GASTOS DO FUTEBOL AMADOR</b>												
<b>CUSTOS COM FUTEBOL</b>												
Custos do Futebol Amador												
<b>TOTAL GASTOS FUTEBOL AMADOR</b>												
<b>RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO - FUTEBOL AMADOR</b>												
<b>RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO DO CLUBE</b>												

Quadro 13: Sugestão de detalhamento das contas de Receitas e Gastos do Orçamento (Cenário Provável) do Avaí Futebol Clube

Fonte: Elaborado pelo autor

ORÇAMENTO PARA O EXERCÍCIO DE 20XX	CENÁRIO OTIMISTA											
	DESCRİÇÃO	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO	...	DEZEMBRO	TOTAL
<b>RECEITAS DO FUTEBOL PROFISSIONAL</b>												
Receitas de Bilheteria com Jogos												
Receitas de Patrocínio												
Receitas de Mensalidades dos Sócios												
Receitas de Arrendamentos e Locações												
Receitas de Repasses da FBA												
Receitas de Negociação de Atletas Profissionais												
<b>OUTRAS</b>												
Receitas de Repasses da Loteria Timemania												
Receitas de Publicidade												
Receitas Transmissão Jogos Campeonato Catarinense												
Receitas de Venda de Material Esportivo												
Receitas de Uso da Marca												
Receitas de Doações												
Receitas Diversas												
Receitas de Repasses da Loteria Esportiva												
Receitas de CBF												
<b>RECEITA BRUTA FUTEBOL PROFISSIONAL</b>												
<b>GASTOS DO FUTEBOL PROFISSIONAL</b>												
<b>CUSTOS COM FUTEBOL</b>												
Custos de Viagens e Hospedagem												
Custos de INSS e Taxas Federativas												
Custos de Serviços de Terceiros												
Custos de Arbitragem de Jogos												
Amortização Custo Atletas Profissionais												
Custos Diversos												
Custos de Exploração de Bares em Jogos												
Custos de Medicamentos												
Custos de Consumo de Energia Elétrica em Jogos												
Seguros, inclusive do Público Pagante												
(-) Perdas por Dispensas de Atletas												
<b>DESPESAS ADMINISTRATIVAS</b>												
Administrativas												
<b>DESPESAS FINANCEIRAS</b>												
Despesas Financeiras Liquidas												
<b>TOTAL GASTOS FUTEBOL PROFISSIONAL</b>												
<b>RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO - FUTEBOL PROFISSIONAL</b>												
<b>RECEITAS DO FUTEBOL AMADOR</b>												
Receita de Liberação de Atleta Amador												
Receitas Diversas												
<b>RECEITA BRUTA FUTEBOL AMADOR</b>												
<b>GASTOS DO FUTEBOL AMADOR</b>												
<b>CUSTOS COM FUTEBOL</b>												
Custos do Futebol Amador												
<b>TOTAL GASTOS FUTEBOL AMADOR</b>												
<b>RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO - FUTEBOL AMADOR</b>												
<b>RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO DO CLUBE</b>												

Quadro 14: Sugestão de detalhamento das contas de Receitas e Gastos do Orçamento (Cenário Otimista) do Avaí Futebol Clube

Fonte: Elaborado pelo autor

Como se pode observar, os nomes das contas do orçamento e DRE se mantiveram, porém, foram relacionados e organizados mensalmente de maneira que pudessem ser visualizados mais facilmente por todos os membros envolvidos neste processo.

Além disso, o controle mensal é importante, pois leva em conta as atividades que são realizadas em cada mês, o que torna necessária a elaboração para cada um dos meses.

Para fazer o controle orçamentário, sugere-se a adoção de um modelo conforme Quadros 15 e 16, em que se apresentam, para cada um dos cenários, os valores previstos e confronta-se com o realizado, para identificar as variações ocorridas, em Reais (R\$) e em percentual (%).

É importante observar que, no caso das receitas, uma variação positiva corresponde a receitas, resultados realizados maiores do que o previsto, enquanto que no caso dos gastos, uma variação positiva corresponde a gastos realizados menores do que o previsto.

No modelo atualmente empregado pelo clube (Quadro 9) todas as variações da receita onde o realizado apresenta-se maior do que o orçado estão negativas, dificultando, assim, sua análise.

Portanto, melhora a visualização dos grupos e subgrupos de contas do orçamento, detalhando cada uma delas para, então, servir como um instrumento para análises e controle orçamentário.

Estas seriam as mudanças sugeridas ao Avaí Futebol Clube. As sugestões foram elaboradas com o objetivo de ajudar o clube no desenvolvimento de suas atividades, facilitando seu trabalho, como também a tomada de decisão.

CONTROLE ORÇAMENTÁRIO - EXERCÍCIO DE 20XX	CENÁRIO PROVÁVEL																			
	JANEIRO				FEVEREIRO				...				DEZEMBRO				TOTAL			
	ORÇADO	REALIZADO	R\$ DIFERENÇA	% DIFERENÇA	ORÇADO	REALIZADO	R\$ DIFERENÇA	% DIFERENÇA	ORÇADO	REALIZADO	R\$ DIFERENÇA	% DIFERENÇA	ORÇADO	REALIZADO	R\$ DIFERENÇA	% DIFERENÇA	ORÇADO	REALIZADO	R\$ DIFERENÇA	% DIFERENÇA
<b>RECEITAS DO FUTEBOL PROFISSIONAL</b>																				
Receitas de Bilheteria com Jogos																				
Receitas de Patrocínio																				
Receitas de Mensalidades dos Sócios																				
Receitas de Arrendamentos e Locações																				
Receitas de Repasses da FBA																				
Receitas de Negociação de Atletas Profissionais																				
<b>OUTRAS</b>																				
Receitas de Repasses da Loteria Timemania																				
Receitas de Publicidade																				
Receitas Transmissão Jogos Campeonato Catarinense																				
Receitas de Venda de Material Esportivo																				
Receitas de Uso da Marca																				
Receitas de Doações																				
Receitas Diversas																				
Receitas de Repasses da Loteria Esportiva																				
Receitas de CBF																				
<b>RECEITA BRUTA FUTEBOL PROFISSIONAL</b>																				
<b>GASTOS DO FUTEBOL PROFISSIONAL</b>																				
<b>GASTOS COM FUTEBOL</b>																				
Custos de Viagens e Hospedagem																				
Custos de INSS e Taxas Federativas																				
Custos de Serviços de Terceiros																				
Custos de Arbitragem de Jogos																				
Amortização Custo Atletas Profissionais																				
Custos Diversos																				
Custos de Exploração de Bares em Jogos																				
Custos de Medicamentos																				
Custos de Consumo de Energia Elétrica em Jogos																				
Seguros, inclusive do Público Pagante																				
(-) Perdas por Dispensas de Atletas																				
<b>DESPESAS ADMINISTRATIVAS</b>																				
Administrativas																				
<b>DESPESAS FINANCEIRAS</b>																				
Despesas Financeiras Líquidas																				
<b>TOTAL GASTOS FUTEBOL PROFISSIONAL</b>																				
<b>RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO - FUTEBOL PROFISSIONAL</b>																				
<b>RECEITAS DO FUTEBOL AMADOR</b>																				
Receita de Liberação de Atleta Amador																				
Receitas Diversas																				
<b>RECEITA BRUTA FUTEBOL AMADOR</b>																				
<b>GASTOS DO FUTEBOL AMADOR</b>																				
Custos do Futebol Amador																				
<b>TOTAL GASTOS FUTEBOL AMADOR</b>																				
<b>RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO - FUTEBOL AMADOR</b>																				
<b>RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO DO CLUBE</b>																				

Quadro 15: Sugestão de detalhamento das Receitas e Gastos do Orçamento Realizado (Cenário Provável) do Avaí Futebol Clube

Fonte: Elaborado pelo autor

DESCRIÇÃO	CENÁRIO OTIMISTA																			
	JANEIRO				FEVEREIRO				...				DEZEMBRO				TOTAL			
	ORÇADO	REALIZADO	R\$ DIFERENÇA	% DIFERENÇA	ORÇADO	REALIZADO	R\$ DIFERENÇA	% DIFERENÇA	ORÇADO	REALIZADO	R\$ DIFERENÇA	% DIFERENÇA	ORÇADO	REALIZADO	R\$ DIFERENÇA	% DIFERENÇA	ORÇADO	REALIZADO	R\$ DIFERENÇA	% DIFERENÇA
<b>RECEITAS DO FUTEBOL PROFISSIONAL</b>																				
Receitas de Bilheteria com Jogos																				
Receitas de Patrocínio																				
Receitas de Mensalidades dos Sócios																				
Receitas de Arrendamentos e Locações																				
Receitas de Repasses da FBA																				
Receitas de Negociação de Atletas Profissionais																				
<b>OUTRAS</b>																				
Receitas de Repasses da Loteria Timemania																				
Receitas de Publicidade																				
Receitas Transmissão Jogos Campeonato Catarinense																				
Receitas de Venda de Material Esportivo																				
Receitas de Uso da Marca																				
Receitas de Doações																				
Receitas Diversas																				
Receitas de Repasses da Loteria Esportiva																				
Receitas de CBF																				
<b>RECEITA BRUTA FUTEBOL PROFISSIONAL</b>																				
<b>GASTOS DO FUTEBOL PROFISSIONAL</b>																				
<b>GASTOS COM FUTEBOL</b>																				
Custos de Viagens e Hospedagem																				
Custos de INSS e Taxas Federativas																				
Custos de Serviços de Terceiros																				
Custos de Arbitragem de Jogos																				
Amortização Custo Atletas Profissionais																				
Custos Diversos																				
Custos de Exploração de Bares em Jogos																				
Custos de Medicamentos																				
Custos de Consumo de Energia Elétrica em Jogos																				
Seguros, inclusive do Público Pagante																				
(-) Perdas por Dispensas de Atletas																				
<b>DESPESAS ADMINISTRATIVAS</b>																				
Administrativas																				
<b>DESPESAS FINANCEIRAS</b>																				
Despesas Financeiras Líquidas																				
<b>TOTAL GASTOS FUTEBOL PROFISSIONAL</b>																				
<b>RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO - FUTEBOL PROFISSIONAL</b>																				
<b>RECEITAS DO FUTEBOL AMADOR</b>																				
Receita de Liberação de Atleta Amador																				
Receitas Diversas																				
<b>RECEITA BRUTA FUTEBOL AMADOR</b>																				
<b>GASTOS DO FUTEBOL AMADOR</b>																				
Custos do Futebol Amador																				
<b>TOTAL GASTOS FUTEBOL AMADOR</b>																				
<b>RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO - FUTEBOL AMADOR</b>																				
<b>RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO DO CLUBE</b>																				

Quadro 16: Sugestão de detalhamento das Receitas e Gastos do Orçamento Realizado (Cenário Otimista) do Avaí Futebol Clube

Fonte: Elaborado pelo autor

## **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Neste capítulo final, são apresentadas as conclusões e as recomendações para trabalhos futuros.

### **4.1 CONCLUSÕES DO TRABALHO**

Os instrumentos da Contabilidade Gerencial fornecem informações importantes para o processo de planejamento e controle gerencial nas empresas, além de serem empregados em entidades de diversos setores, inclusive os clubes de futebol, que podem utilizá-los no processo decisório.

Portanto, o presente trabalho analisou a utilização destes instrumentos gerenciais no Avaí Futebol Clube, adaptados às suas características e necessidades. No desenvolvimento do trabalho, primeiramente foram apresentados artefatos empregados nas organizações, onde se verificou que há diversos instrumentos passíveis de utilização, envolvendo informações de custos, contabilidade divisional e outros relacionados a planejamento e controle.

No Avaí Futebol Clube foi observado o uso de alguns instrumentos gerenciais para a tomada de decisão, como o planejamento estratégico, relatórios contábeis e financeiros e orçamento. Viu-se que o clube dá bastante ênfase ao planejamento estratégico, portanto, é bem definido e estruturado, necessitando, porém, de esforços para sua implementação. Os relatórios contábeis e financeiros, assim como o orçamento, apresentaram uma estrutura sem detalhamento das contas e períodos, o que dificulta o acompanhamento e utilização no momento das atividades e decisões.

Conforme a estrutura apresentada pelo clube foram sugeridas algumas melhorias, tanto na gestão contábil e financeira como no orçamento. Estas sugestões podem auxiliar estruturalmente na visualização, compreensão e controle gerencial. Dentre as melhorias, nos demonstrativos, sugeriu-se a inclusão, nos relatórios, de todos os meses e evidenciando também o acumulado no ano. Foi proposto também o detalhamento das contas do orçamento de resultado, para facilitar a compreensão e o controle orçamentário.

Com isso, o Avaí Futebol Clube poderá se utilizar destes instrumentos para obter melhores resultados em sua gestão. Poderão trazer benefícios para o desenvolvimento das atividades, auxiliando também no momento da tomada de decisão. Portanto, a organização ou

o clube de futebol que conseguir adaptar algum dos artefatos da Contabilidade Gerencial em sua administração, terá a vantagem de obter um elemento diferencial no processo decisório.

#### 4.2 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Como recomendações para trabalhos futuros, sugere-se:

- Identificar as principais necessidades dos gestores do Avaí Futebol Clube, apontando as dificuldades enfrentadas atualmente e, então, propor respostas para tais barreiras, a partir de novos instrumentos gerenciais, para que possam melhorar o desenvolvimento de suas atividades e a tomada de decisões;
- Outra sugestão seria também, como o clube já apresenta no seu planejamento estratégico um esquema com base na estrutura do *Balanced Scorecard* (BSC), se fazer um estudo sobre estes instrumentos e desenvolvê-los de acordo com as características que o clube apresenta em sua gestão;
- Além disso, propor um método de custeio para fazer a apuração dos custos, pois, segundo um dos dirigentes, o clube não faz gestão de seus custos. Identificando-os, auxiliaria o Avaí Futebol Clube na execução dos trabalhos e processo decisório.

## REFERÊNCIAS

AIDAR, Antônio Carlos Kfourir; [et al.]. *A nova gestão do futebol*. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 2002.

ATKINSON, Anthony A.; [et al.]. *Contabilidade gerencial*. Prentice Hall, traduzido em português por André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro; revisão técnica Rubens Fama. São Paulo: Ed. Atlas, 2000.

BARREIRO NETO, Alexandrino. *Avai Futebol Clube: 1923 a 2008*. Florianópolis/SC: Ed. Nova Letra, 2008.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Contabilidade gerencial: teoria e prática*. São Paulo: Ed. Atlas, 1998.

CUNHA, CJ. C. A. *Planejamento e Estratégia Empresarial*. Apostila. Florianópolis: EPS/UFSC, 2000.

FÁVERO, Hamilton Luiz; [et al.]. *Contabilidade: teoria e prática*. Volume 1. São Paulo: Ed. Atlas, 1997.

FREZATTI, Fábio. *Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial*. São Paulo: Ed. Atlas, 1999.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2002.

HORNGREN, C.T.; FOSTER, G.; DATAR, K. M. *Contabilidade de custos*. 9. ed. Rio de Janeiro: Ed. LTC, 2000.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. *Contabilidade gerencial*. 12. ed. São Paulo: Ed. Prentice Hall, traduzido em português por Elias Pereira, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade gerencial*. 6. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 9. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2009.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *A estratégia em ação: balanced Scorecard*. Tradução: Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. 24. ed. Rio de Janeiro: Ed. Elsevier, 1997.



LUNKES, Rogério João. *Contabilidade gerencial: um enfoque na tomada de decisão*. Florianópolis: Ed. VisualBooks, 2007.

MAHER, Michael. *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Ed. Atlas, 2001.

MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. 13. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2007.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 6. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1998.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. *ABC: Custeio baseado em atividades*. São Paulo: Ed. Atlas, 1995.

PADOVEZE, Clovis Luis. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Ed. Atlas, 1994.

PADOVEZE, Clovis Luis. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Ed. Atlas, 1997.

PAGLIUSO, Antônio Tadeu. *Benchmarking: Relatório do Comitê Temático*. Rio de Janeiro: Ed. Qualitymark, 2005.

RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Ed. Atlas, 1985.

SÁ, Antônio Lopes. *História geral e das doutrinas da contabilidade*. São Paulo: Ed. Atlas, 1997.

SELLTIZ, Claire; [et al.]. *Métodos de pesquisa nas relações sociais*. São Paulo: Ed. Herder, 1967.

SOUTES, Dione Olesczuk; GUERREIRO Reinaldo. *Uma Investigação do Uso de Artefatos da Contabilidade Gerencial por Empresas Brasileiras*. XXXI Encontro da ANPAD. Rio de Janeiro: 22 a 26 de setembro de 2007.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. *Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo*. São Paulo: Ed. Frase, 2000.

ANEXO – Plano de Contas do Avaí Futebol Clube