

UFSC

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO - CSE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

LUCIANO BACK

Luciano Back

**GESTÃO DE CUSTOS NAS CATEGORIAS DE BASES DE
UM CLUBE DE FUTEBOL ATRAVÉS DO MÉTODO ABC**

Florianópolis, SC 2005.

2005

Luciano Back

**GESTÃO DE CUSTOS NAS CATEGORIAS DE BASES DE
UM CLUBE DE FUTEBOL ATRAVÉS DO MÉTODO ABC**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.
Orientador: Prof. Altair Borgert, Dr.

Florianópolis, SC 2005.

A todas as pessoas que de alguma forma contribuíram para que esse trabalho fosse realizado. Especialmente a meus pais que sempre me apoiaram, mostrando-se presentes em todos os momentos e a minha companheira Juliana pela paciência nos momentos difíceis.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus pela oportunidade de viver e pelos dons que recebi.

A meus pais, Pedro e Alsina, pois não mediram esforços para que eu continuasse os estudos e me guiam sempre no caminho correto. Muito mais do que pais foram amigos e deram a melhor herança que os pais podem dar, a herança do conhecimento.

A minha irmã Luciane por ter me alegrado nos momentos difíceis com sua alegria contagiante.

A minha companheira Juliana por ter chegado num momento importante da minha vida e ter me ajudado a enfrentar os percalços do caminho.

A meu orientador Dr. Altair Borgert, por ter me guiado na jornada deste trabalho e em outros momentos do curso.

Aos demais professores que sempre se esforçaram para transmitir os conhecimentos necessários para minha formação acadêmica.

Aos funcionários do Avai especialmente a Maria de Lourdes e Sueli que me atenderam muito bem quando das diligências ao clube fornecendo os dados necessários para a construção desse trabalho.

E finalmente aos amigos e colegas de turma que me ajudaram nessa caminhada, companheiros que sempre estiveram presentes nos momentos complicados. Alguns por pouco tempo outros por muito, mas cada qual teve seu papel importante na jornada acadêmica.

A todos meu muito obrigado.

LUCIANO BACK

NOTA

**TÍTULO: GESTÃO DE CUSTOS NAS CATEGORIAS DE BASE DE UM
CLUBE DE FUTEBOL ATRAVÉS DO MÉTODO ABC**

Monografia apresentada no Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina no primeiro semestre de 2005. Trabalho apresentado para a banca composta pelos seguintes professores:

Orientador: Prof. Altair Borgert, Dr.
Professor do Departamento de Ciências Contábeis
da Universidade Federal de Santa Catarina.

Prof. Erves Ducati, Msc.
Professor do Departamento de Ciências Contábeis
da Universidade Federal de Santa Catarina.

Prof. Fernando Nitz de Carvalho
Professor do Departamento de Ciências Contábeis
da Universidade Federal de Santa Catarina.

Prof^ª Elisete Dahmer Pfilscher, Dra.
Coordenadora de Monografias
do Curso de Ciências Contábeis da
Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 09 de junho de 2005.

RESUMO

Back, Luciano. **Gestão de custos nas categorias de bases de um clube de futebol através do método ABC**. 2005. 68 páginas. Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina.
Orientador: Prof. Altair Borgert, Dr.

Esse Trabalho tem como objetivo geral apresentar um modelo conceitual de gestão das categorias de base de um clube de futebol sob a ótica do sistema de custeio baseado em atividades, para compreender como os clubes mensuram o custo real de cada atleta com vistas ao cálculo do seu passe. A instituição selecionada para o estudo de caso é o Avai Futebol Clube. O presente trabalho caracteriza-se como um estudo exploratório. A visão do problema em estudo apresenta-se como pesquisa exploratória. No início apresenta-se uma revisão da literatura sobre contabilidade, e, mais especificamente sobre a contabilidade de custos e o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC). Aborda, na seqüência, o processo das categorias de base do Avai Futebol Clube. Em seguida vem a aplicação do ABC e das etapas do trabalho: definição e mensuração das atividades da instituição, estabelecimento de uma relação entre os recursos e as atividades através dos direcionadores de recursos, identificação dos recursos, identificação dos direcionadores de recursos, alocação dos recursos às atividades, estabelecimento de uma relação entre as atividades e os direcionadores de atividades. Apresenta-se, assim, um modelo para cálculo de um atleta das categorias de base do clube estudado.

Palavras-chave: Contabilidade de custos, categorias de base de futebol.

ABSTRACT

Back, Luciano. **Cost Management for the Lower Categories of a Soccer Club Through the ABC Method**. 2005. 68 pages. Course of Accounting Sciences, Federal University of Santa Catarina.
Adviser: Prof. Altair Borgert, Dr.

The general aim of this paper is to present a conceptual model of management for the lower categories of a soccer club from the perspective of the Activity-Based Cost system. The idea is to have a better understanding of how clubs measure the effective cost of each individual athlete for the calculation of his negotiable contract with the club. The organization chosen for this case study is Avaí Soccer Club. This analysis is an exploratory study and the overview of the problem under discussion is an exploratory research. This work begins with a review of literature about accounting and more specifically about Cost Accountability and the Activity-Based Cost method (ABC). Then the process of the lower categories of the Avaí Soccer Club is presented. Following is the application of the ABC and of the stages of the study: definition and measurement of the activities of the organization, interconnection between the resources and the activities through those that direct the resources, identification of resources, identification of those that direct the resources, allocation of resources to activities, interconnection between the activities and those that direct the activities. It is believed that this way a model for the calculation of an athlete of the lower categories of the organization studied is presented.

Key-words: Cost Accounting, lower categories of soccer.

Lista de Figuras

Figura 1 – Fluxograma do funcionamento das categorias de base.....	44
--	----

Lista de Quadros

Quadro 1 - Receita anual dos clubes.....	13
Quadro 2 – Lista das atividades.....	46
Quadro 3 – Identificação dos direcionadores de recursos.....	49
Quadro 4 – Distribuição dos custos atividades.....	50
Quadro 5 – Identificação dos direcionadores de atividades.....	52

LISTA DE ABREVIATURAS

ABC - Custeio Baseado em Atividades.

CBF – Confederação Brasileira de Futebol.

CRC – Conselho Regional de Contabilidade.

FCF – Federação Catarinense de Futebol.

UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
1.1 PROBLEMA.....	11
1.2 OBJETIVOS.....	12
1.2.1 Objetivo geral	12
1.2.2 Objetivos específicos	12
1.3 JUSTIFICATIVA	12
1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	14
2. REVISÃO DA LITERATURA	16
2.1 A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	16
2.2 IMPORTÂNCIA DE UM SISTEMA DE CUSTOS.....	18
2.3 SISTEMAS DE CUSTOS.....	19
2.3.1 Conceitos de custos.....	20
2.3.1.1 Custos fixos.....	21
2.3.1.2 Custos variáveis	22
2.4 MODALIDADES DE CUSTOS.....	23
2.4.1 Custeio por absorção	23
2.4.2 Custos diretos ou variáveis	24
2.5 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC)	27
2.5.1 Vantagens e desvantagens do ABC.....	32
2.5.2 A implantação do custeio baseado em atividades.....	34
3. GESTÃO DE CUSTOS NAS CATEGORIAS DE BASES DE UM CLUBE DE FUTEBOL DO MÉTODO ABC	36

3.1 A ENTIDADE.....	36
3.2 PROCESSOS NAS CATEGORIAS DE BASE.....	36
3.2.1 Ingresso nas categorias de base.....	37
3.2.2 Alojamentos, transportes alimentação.....	38
3.2.3 Material esportivo e treinamentos.....	39
3.2.4 Assistência médica e outras considerações.....	41
3.2.5 Contratos.....	42
3.3 APLICAÇÃO DO ABC.....	45
3.3.1 Etapa 1 - Definição e Mensuração das atividades da Instituição.....	45
3.3.2 Etapa 2 – Estabelecer uma relação entre os recursos e as atividades através dos direcionadores de recursos.....	46
3.3.2.1 – Identificação dos Recursos.....	47
3.3.2.2 Identificação dos Direcionadores de Recursos.....	49
3.3.2.3 – Alocação dos recursos às atividades.....	50
3.3.3 Etapa – Estabelecer a relação entre as atividades e os direcionadores de Atividades.....	51
3.4 COMPARAÇÕES ENTRE O SISTEMA ATUAL E O MODELO APRESENTADO.....	52
4. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	55
4.1 CONCLUSÕES.....	55
4.2 SUGESTÃO PARA TRABALHOS FUTUROS.....	56
REFERÊNCIAS.....	58
ANEXOS.....	62

1. INTRODUÇÃO

No atual ambiente dos negócios, a competição entre as empresas dos mais variados setores, inclusive as do setor esportivo, tornou-se globalizada. Os mercados estão se tornando mais amplos, oferecendo possibilidades reais de crescimento às empresas. À distância entre os países já não mais impede as organizações de manterem relações comerciais. Globalização significa a capacidade de qualquer organização, localizada em qualquer região do globo, ter acesso quase que instantâneo a mercados, recursos, informações e tecnologias localizadas por vezes a milhares de quilômetros de distância. Com a globalização, torna-se necessário que os clubes de futebol calculem os custos incorridos na formação de seus atletas.

Uma boa parte das indústrias nacionais, principalmente as micro, pequenas e médias empresas, não estavam preparadas para essas mudanças, o que ocasionou a falência de várias organizações. Qualquer empresa pode ter a surpresa de, a cada momento, ver aparecer um concorrente no mundo produzindo melhor e mais barato. As mudanças são rápidas, muitas empresas não conseguem acompanhar o novo ritmo e quebram, demitem, geram desemprego. O mesmo que acontece com as indústrias também acontece com os clubes de futebol. Uma prova disso é a atual situação dos grandes clubes brasileiros que na sua maioria apresenta algum problema financeiro, vivendo ainda, e talvez por pouco tempo dos seus gloriosos passados.

Hoje, os clubes em geral têm dificuldades para calcular os custos na formação de atletas profissionais. Existe uma grande dificuldade em separar os custos, bem como ratear os custos indiretos de formação dos atletas.

Como calcular o custo na formação de um atleta de futebol, levando-se em conta os testes coletivos realizados, os gastos com alimentação, moradia, assistência médica, odontológica, material esportivo, treinamentos físicos e técnicos e transporte?

Segundo o princípio contábil do custo como base do valor: “O custo de aquisição de um ativo ou dos insumos necessários para fabricá-lo e colocá-lo em condições de gerar benefícios para a Entidade representa a base do valor para a Contabilidade, expresso em termos de moeda de poder aquisitivo”. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCHE, 2000, p. 51).

É muito fácil saber o custo de aquisição para que o jogador possa ser registrado com base no princípio acima, quando ele, ou melhor, seu passe, é adquirido junto ao próprio atleta ou de terceiros. O problema ocorre quando o clube investe na formação do atleta desde da sua infância, ou seja, muitos começam a jogar por categorias de base de equipes profissionais com menos de catorze anos. É preciso que exista um controle para saber quanto é o custo de cada atleta em especial e como encontrar seu custo real.

Diante do exposto acima, o tema deste trabalho é o uso de custos para avaliar a formação de atletas de futebol.

1.1 PROBLEMA

Como estruturar os custos para avaliar a formação de atletas das categorias de base de um clube de futebol profissional?

1.2 OBJETIVOS

Nesse tópico apresenta-se o objetivo geral e os objetivos específicos.

1.2.1 Objetivo Geral

Apresentar um modelo conceitual de gestão das categorias de base de um clube de futebol sob a ótica do método de custeio baseado em atividades.

1.2.2. Objetivos Específicos

Para atender o objetivo geral do trabalho têm-se os seguintes objetivos específicos:

- descrever o processo da formação do atleta;
- identificar as atividades relevantes da referida organização;
- apresentar um modelo conceitual para cálculo de custo referente a formação de um atleta.

1.3 JUSTIFICATIVA

Os negócios relacionados ao futebol atingem, atualmente cerca de US\$ 5 bilhões (cinco bilhões de dólares). Jogadores de futebol são vendidos por milhões de dólares, mas é preciso saber se vale a pena investir na formação de atletas. (SZUSTER; SAMPAIO, 2001).

O Manchester United é o caso mais expressivo de sucesso empresarial. De acordo com Afif (2000. p. 171), o clube foi apontado pela Deloitte Tohmatsu, empresa de consultoria financeira, como o mais rico do mundo conforme dados do ano de 1997. Sua receita líquida anual, em média, é equivalente a 30 milhões de dólares e seus negócios crescem cerca de 50% ao ano.

A referida empresa citada acima também apresenta dados, publicados na revista veja do dia 12 de janeiro de 2005, por FONTANELLE (2005), sobre a receita anual de alguns clubes europeus convertida pela revista para reais.

Quadro 01 – Receita anual dos clubes

CLUBE	RECEITA ANUAL (EM REAIS)
Chelsea (Inglaterra)	480 milhões
Manchester United (Inglaterra)	900 milhões
Arsenal (Inglaterra)	540 milhões
Juventus (Itália)	790 milhões
Real Madrid (Espanha)	700 milhões

Fonte: Fontanelle (2005)

Comparando os dados de 1997 com os dados apresentados na revista Veja do início de 2005, nota-se que a receita anual do Manchester United aumentou muito nesse período. Aumento esse que não foi isolado, os negócios esportivos, especialmente o de futebol, estão expandindo o mercado para investidores.

As grandes quantidades de recursos fazem com que os clubes necessitem se tornar empresas com eficiente gestão empresarial e uma contabilidade transparente.

Conhecendo o valor dos atletas da categoria de base o clube pode saber se realmente vale à pena vender esse ou aquele atleta ou se é preferível

investir na formação ou comprar um atleta já formado e visa compreender melhor como os clubes a mensuram o custo real de cada atleta com vistas ao cálculo do seu passe.

1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia científica fornece os meios para o auto-aprendizado, sendo o pesquisador sujeito do processo, aperfeiçoando a pesquisa e sistematizando o conhecimento obtido.

Neste sentido, o presente trabalho caracteriza-se como um estudo exploratório. Mattar (2001, p.18) explica que:

a pesquisa exploratória visa prover o pesquisador de maior conhecimento sobre o tema ou problema de pesquisa em perspectiva. Por isso, é apropriada para os primeiros estágios de investigação quando a familiaridade, o conhecimento e a compreensão do fenômeno por parte do pesquisador são, geralmente, poucos ou inexistentes.

A visão do problema em estudo apresenta-se como pesquisa exploratória, porque objetiva proporcionar maior conhecimento de sua realidade, a fim de torná-lo mais explícito, conduzindo ao aprimoramento de idéias e à consideração de variados aspectos do fato estudado.

Sobre esta classificação de pesquisa, Gil (1996, p. 45) cita que o seu objetivo é:

o aprimoramento de idéias ou descoberta de intuições. Seu planejamento é portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado. Na maioria dos casos, essas pesquisas envolvem: levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado e análise de exemplos que estimulem a compreensão.

A abordagem do estudo é de natureza qualitativa e também quantitativa. A primeira difere da segunda por não empregar dados estatísticos para analisar um problema. Oliveira (2000, p.116) defende que:

a abordagem qualitativa nos leva, entretanto, a uma série de leituras sobre o assunto da pesquisa, para efeito de apresentação de resenhas, ou seja, descrever pormenorizada ou relatar minuciosamente o que os diferentes autores ou especialistas escrevem sobre o assunto e, a partir daí, estabelecer uma série de correlações para, ao final, darmos nosso ponto de vista conclusivo.

Existem problemas que só podem ser investigados por meio de uma abordagem qualitativa e outros somente pelo ângulo quantitativo. Porém, há também a possibilidade da combinação de ambos. Para operacionalizar a pesquisa foi realizado um estudo de caso. A utilização do estudo de caso tem por objetivo levar o pesquisador a vivência de situações reais, baseadas em fatos que ocorrem no dia-a-dia das empresas.

A pesquisa no clube se deu em forma de entrevistas informais e observação *in loco*. As pessoas entrevistadas, quando da visita ao clube, foram a senhora Maria de Lourdes responsável pelo setor financeiro e a senhora Suely que respondeu pelas categorias de base, uma espécie de secretária das categorias de base do Avai Futebol Clube. Foram elas que repassaram as informações solicitadas.

Para Mattar (2001, p. 22), o estudo de caso “pode envolver o exame de registros existentes, a observação da ocorrência do fato, entrevistas estruturadas, entrevistas não estruturadas etc.”.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Esse tópico tem como objetivo mostrar a importância da contabilidade de custos e apresentar alguns conceitos utilizados nesse trabalho para uma melhor compreensão do estudo em questão e sua análise. Assim partindo do tema custos, evoluem os conceitos da contabilidade de custos e seus desdobramentos bem como sua utilização para tomada de decisões gerenciais.

2.1 A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos, de acordo com Leone (2000, p. 17), é um ramo da contabilidade cujo o papel tem evoluído muito, em especial ao longo do século passado, particularmente a partir da primeira guerra mundial.

Segundo Martins (1998. p. 19) “até a Revolução industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir empresas comerciais”.

O seu surgimento segundo Leone (2000, p. 17), se deu com a revolução industrial, sendo que sua função principal era o registro dos custos com vistas a avaliação dos estoques, bem como auxílio na determinação do resultado e levantamento dos balanços.

Ressalta o referido autor, na seqüência que a outra fase de grande evolução ocorreu após a depressão, quando se verificou que as informações da contabilidade

de custos poderiam servir como controle dos próprios custos e das operações. E após a segunda guerra mundial aumentou a área de influência da contabilidade de custos.

Martins (1998, p. 21) apresenta outra abordagem sobre a evolução histórica da contabilidade de custos, em que destaca o ambiente dessa evolução, sem definir época que ela ocorre. Sobre o assunto destaca que:

Devido ao crescimento das empresas, com o conseqüente aumento da distância entre administrador e ativos e pessoas administradoras, passou a contabilidade de custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão, a gerencial.

Portanto, a contabilidade de custos, além de manter sua função original, agregou outros, com destaque, a sua transformação em uma ferramenta de controle e de apoio às decisões de caráter gerencial.

Essa multiplicidade de função também é destacada por Figueiredo (1995, p. 31), quando diz que:

(...) as informações de custos além de exprimirem, em termos monetários, as mudanças patrimoniais decorrentes das transações de ordem econômico-financeiro também auxiliam na avaliação da alternativa de curso de ação.

Diante da forte concorrência no mercado e das exigências dos clientes, a Contabilidade de Custos passou a ser utilizada não somente pelas empresas industriais, mas também nas empresas comerciais e prestadoras dos serviços. Neste sentido, Martins (1998) ressalta que, inclusive nas empresas prestadoras de serviços, onde a Contabilidade de Custos era utilizada esporadicamente na avaliação de estoques de serviços em andamento, a sua utilização cresceu consideravelmente

2.2 IMPORTÂNCIA DE UM SISTEMA DE CUSTOS

Com a necessidade de serem competitivas e manter-se no mercado, as empresas buscam intensamente inovações em suas atividades, bem como meios viáveis para o aprimoramento do seu processo produtivo e de distribuição. Dessa forma, os gestores procuram minimizar os custos mantendo a qualidade e gerenciando o preço.

Os sistemas de custos são meios para alcançar o equilíbrio entre o preço de mercado e o custo mínimo de serviço, tendo em vista a sua utilidade no controle das operações, dos custos dos bens e serviços. Maher (2001) afirma que muitas empresas estão procurando identificar os seus custos para mantê-los sob controle e utilizá-los de forma correta para ter condições de se tornarem mais competitivas.

A competitividade de uma indústria pode ser alcançada de acordo com a diferenciação, dos custos e do estoque de cada indústria. Segundo Porter (1992, p. 213), a sustentação da vantagem competitiva combina o “comportamento da compra do comprador com o comportamento dos custos de produção e dos custos para atender compradores diferentes, além da atratividade estrutural entre segmentos e conflitos para atender os segmentos ao mesmo tempo”, numa visão do mercado da indústria.

Maher (2001) cita que a apuração dos custos serve como base para estabelecer preços, principalmente em períodos de forte concorrência ou baixa atividade, além de identificar quais bens ou serviços precisam ser eliminados em virtude do alto custo e baixo retorno.

Para as empresas conseguirem se manter no mercado tornou-se relevante a implantação de um sistema de custos, que seja capaz de fornecer aos administradores um instrumento útil para gerenciar suas atividades. Quanto à necessidade de se adotar um sistema de custos, Cardoso Neto (1985, p. 199) expõe que, “devido às necessidades de informações para controle e decisão, além da avaliação de estoque, as empresas devem adotar um sistema de custos”.

Entretanto, para que um sistema de custos contribua para a solução dos problemas existentes, este deve considerar as características próprias da empresa, além de ser implantado gradualmente e acompanhar as evoluções da empresa. Entre suas colocações, Martins (1998 p. 31) comenta que:

Os sistemas de custos precisam sempre levar em consideração a qualidade do pessoal envolvido em sua alimentação e em seu processamento, a necessidade de informação do usuário final, a adequacidade de sua adaptação às condições específicas da empresa, a utilização

de quantidades físicas associadas aos valores monetários e, acima de tudo, a relação entre sua utilidade ou a de cada informação e o sacrifício envolvido em sua obtenção.

Verifica-se que a implantação de um sistema de custos é imprescindível para a gestão da empresa, bem como o seu conhecimento é fundamental para se obter os resultados almejados. Por sua vez, o sistema de custos viável deve abranger todos os dados relevantes para a empresa, podendo, no entanto, sofrer variações a partir do momento que se sentir reações adversas à sua implantação.

2.3 SISTEMAS DE CUSTOS

Segundo Zanella (2001, p.10), sistema de custo é “uma técnica de apuração e análise dos custos incorridos no processo de produção ou prestação de serviços”.

Entretanto, para uma melhor compreensão das informações geradas em uma empresa é necessário saber diferenciar alguns termos utilizados na área contábil, tendo em vista os vários entendimentos a respeito dos mesmos.

Assim, para facilitar o estudo em questão, abordou-se os seguintes termos: gastos; custos; despesas; investimento e perdas para, em seguida, analisar as principais classificações de custos, quais sejam: custos diretos, indiretos, fixos e variáveis.

2.3.1 Conceitos de custos

Para haver uma melhor compreensão do conceito de custos, torna-se necessário compreender o significado de gastos, investimentos, custos, despesas e perdas.

No tocante a gastos, Bernardi (1998, p. 39) define-os como sendo “tudo o que se desembolsa para atender as finalidades da empresa, através de atividades de produção, administração e vendas, inclusive investimentos nas mesmas”.

Por sua vez, Leone (2000, p. 46) afirma que gasto é o termo “usado para definir transações financeiras em que há ou a diminuição do disponível ou a assunção de um compromisso em troca de algum bem de investimento ou bem de consumo”.

Vale ressaltar que o custo também é um gasto, entretanto será considerado custo a partir do momento de sua utilização na produção de um produto.

Em se tratando de investimento, Martins (1998, p. 25) os define como “todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são ‘estocados’ nos ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização”.

Por sua vez, Bernardi (1998, p. 40) explica que, investimentos são “gastos necessários às atividades produtivas, de administração e de vendas que irão beneficiar períodos futuros”.

No que tange a despesa, esta é definida por Martins (1998 p. 26) como sendo “bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receita”.

Na mesma linha de raciocínio, Maher (2001, p. 64) afirma que despesa é “um custo lançado contra receita de determinado período contábil; assim, as despesas são deduzidas das receitas do período em questão”.

Por fim, Padoveze (1997, p. 214) afirma que perdas são “fatos ocorridos em situações excepcionais que fogem à normalidade das operações das empresas. São consideradas operacionais e fazem parte de produção de produtos”.

Vale frisar que as perdas consideradas normais no processo são incorporadas ao custo do produto de forma direta, por serem custos implícitos. Nesse sentido, Leone (2000, p. 48) afirma que “só são consideradas perdas quando são anormais, quando não foram programadas”.

Martins diz que (1998, p. 22) “Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes no auxílio ao controle e na ajuda às tomadas de decisões”.

Depois de revistos alguns conceitos apresentam-se a classificação de custos.

2.3.1.1 Custos fixos

De acordo com Leone (2000, p. 47) custos fixos “são aqueles que dentro de determinada faixa (nível de atividade) não variam com o volume de produção”. Santos (1990, p. 30) destaca ainda que os custos fixos “representam a capacidade

instalada que a empresa possui para produzir e vender bens ou serviço”. Segundo Bornia (2001, p. 33) “Custos fixos independem do volume de produção no curto prazo”.

2.3.1.2. Custos variáveis

Os custos variáveis, segundo Leone (2000, p. 301) “são os custos que variam em proporção direta com o volume de atividade”. Estes custos têm seu montante aumentado ou diminuído em função da quantidade produzida. Assim, em tese, se a produção for zero em um determinado período, o montante de custos variáveis também o será. Segundo Santos (1990, p. 30) “quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais”. Bornia (2001 p. 35) referindo-se ao assunto diz que: “Custos variáveis crescem com o aumento da produção”.

À medida que o volume aumenta, cresce proporcionalmente o montante de unidades monetárias. Alguns podem ser classificados como semivariáveis. Segundo Leone (2000, p. 301), custos semivariáveis “são os custos que não têm um comportamento certo em relação ao nível de atividades. Eles incluem uma parcela fixa e uma parcela variável em seu total”. Um exemplo de semivariável é a energia que tem uma parcela fixa e o restante variável.

Os custos ainda podem ser classificados como diretos e indiretos da seguinte maneira: “Custos diretos facilmente identificáveis com os produtos”. E “Custos indiretos necessitam de certo grau de subjetividade para serem alocados aos produtos”.(BORNIA, 2001, p. 44). Na seqüência entra-se no assunto sobre modalidades de custeio.

2.4 MODALIDADES DE CUSTEIO

De uma forma geral, os métodos de custeio podem ser divididos em custeio por absorção, custeio direto ou variável, ABC. Neste tópico, um resumo dessas três modalidades de custeio será apresentado.

2.4.1 Custeio por absorção

Segundo Martins (1998 p. 41):

Custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, (...). Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção, todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

Conforme a definição verifica-se que ao custear os produtos fabricados pela empresa, são apropriados a esses produtos, além de seus gastos variáveis, todos os gastos fixos. Quando ocorre a apropriação de gastos fixos aos produtos, também ocorre a utilização de rateios para que possa ser identificada qual a parte desses custos fixos será apropriada a cada produto fabricado. Aí reside a maior falha desse método de custeio, pois, quando é utilizado critérios de rateio, esses por mais minuciosos que sejam, apresentarão arbitrariedade e distorções, que para fins gerenciais poderão levar a conclusões enganosas.

Portanto, segundo esse método de custeio é aceito pelo fisco de acordo com a legislação do Imposto de Renda, mas para fins gerenciais é recomendada a sua utilização, pois têm assuntos que são de vital importância para a empresa, como, por exemplo, a determinação do preço de venda, a análise de proposta de um cliente

frente a um concorrente e a decisão de corte de um produto deficitário, e utilizando esse método de apropriação dos custos pode-se não tomar a melhor decisão para a empresa. Essa modalidade de custeio é utilizada, também, para avaliação de estoques.

2.4.2 Custeio direto ou variável

Como visto no tópico anterior, o problema do custeio por absorção está na inclusão dos custos fixos nos custos dos produtos, fazendo com isso uma atribuição desses custos fixos através de rateio.

Ao ser analisada as características dos custos fixos, constata-se que esses, como o próprio nome diz, são, geralmente, necessários à empresa independentemente do seu volume de produção. Verificando o grau de dificuldade para apropriação dos custos fixos aos produtos e a condição de que esse custo não varia conforme o volume de produção, criou-se um método de custeio que somente apropria aos produtos os custos, diretos ou indiretos, e as despesas variáveis, tratando os custos fixos como despesas do período, indo diretamente para o resultado.

Esse método de custeio não é aceito pelo fisco, ou seja, pela legislação do Imposto de Renda, no entanto, é eficiente para a tomada de decisões, tais como: na determinação do preço de venda em mercados competitivos, e na verificação de qual produto é mais rentável no caso de tomada de decisões quanto ao corte de algum produto. Esses ensinamentos foram adquiridos durante o período em que cursei o curso de ciências contábeis na Universidade Federal de Santa Catarina.

Dentro do custeio direto um conceito importante é o de margem de contribuição. Conceitua-se margem de contribuição como a diferença entre a receita e o custo e despesa variável de cada produto. É o valor que cada unidade contribui à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou. Essa sobra amortiza o custo fixo, que no início do mês é tido como um prejuízo certo para a empresa, pois esses independem do volume de produção (MARTINS, 1998).

Pelo método de custeamento direto, cada produto absorve somente os custos ou despesas variáveis, ou seja, somente serão apropriados a este produto os gastos que incidem diretamente sobre ele. Segundo Padoveze (1997, p. 247) são atribuídas as seguintes vantagens ao método do custeio variável:

- os custos dos produtos são mensuráveis objetivamente, pois não sofreram processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns;
- o lucro líquido não é afetado por mudanças de incremento ou diminuição de inventários;
- os dados necessários para a análise das relações custo-volume-lucro são rapidamente obtidos do sistema de informação contábil;
- é mais fácil para os gerentes industriais entenderem o custeamento dos produtos sob o custeio direto, pois os dados são próximos da fábrica e de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação de desempenho setorial;
- o custeamento direto é totalmente integrado com custo-padrão e orçamento flexível, possibilitando o correto controle de custos;

- o custeamento direto constitui um conceito de custeamento de inventário que corresponde diretamente com os dispêndios necessários para manufaturar os produtos;
- o custeamento direto possibilita mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisões.

A vantagem do custeio variável é permitir ao administrador da empresa tomar decisões utilizando-se dos relatórios gerados pela contabilidade. A grande utilidade do custeio variável é gerar relatórios internos voltados para a tomada de decisões, devido ao fato de que neste método de custeio, os custos fixos são tratados a parte e, por isso, não integram os custos de cada produto. Integra-se aos custos dos produtos aqueles que têm relação direta com cada produto, demonstrando dessa forma o que cada um contribui para que os gastos fixos da empresa sejam amortizados e a partir de então comecem a gerar lucro.

O custeio variável é de grande utilidade, pois numa concorrência acirrada quem dita as regras é o mercado. Portanto, sem um bom controle dos seus custos, não é possível a qualquer empresa saber se convém ou não entrar neste mercado. É nesse momento que o custeio variável desponta como o grande instrumento de tomada de decisões para os administradores das empresas.

O método do custeio variável apresenta desvantagens, Padoveze (1997, p. 248) cita as seguintes:

- a exclusão dos custos fixos indiretos para valorização dos estoques causa sua subavaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período;
- na prática, a separação de custos e despesas variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semivariáveis e semifixos,

podendo o custeamento direto incorrer em problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio;

- o custeamento direto é um conceito de custeamento e análise de custos para decisões de curto prazo, mas subestima os custos fixos, que são ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade para a empresa.

O custeio direto ou variável não atende à teoria contábil, sendo essa a maior desvantagem da aplicação desse método de custeio. Como foi dito, a aplicação desse método de custeio serve para fins internos no que diz respeito à tomada de decisões, mas falha nos relatórios externos. Não atende aos usuários externos, pois um dos principais usuários da informação contábil, que é o fisco, não aceita esse método de custeio aos produtos.

2.5 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC)

Não há consenso sobre o surgimento do custeio ABC (*Activity Based Costing*). Sabe-se que este surgiu baseado na evolução tecnológica, onde há um aumento nos custos indiretos, tornando-os mais significativos dentre os elementos que compõem o custo de um produto. Segundo a IOB (1997), o surgimento do método de custeio ABC ocorreu em 1971, com a publicação do livro *Activity Costing and Input-Output Accounting*, mas devido a falta de interesse da classe contábil e também pelas limitações da informática da época, o assunto ficou adormecido nesta década.

Na década de 1980 aconteceu a insatisfação com os métodos de custeio tradicionais. Então, ressurgiram as idéias do custeio ABC que reaparece e começa a ser citado em artigos especializados e as empresas norte-americanas começam as primeiras aplicações práticas. Assim, começa a substituição do sistema tradicional pelo método ABC que chega também ao Brasil.

Encontra-se na IOB (1997, p. 4) que:

... alguns autores proeminentes na área de Contabilidade de Custos entendem que aquilo que hoje é conhecido como Sistema ABC de custeio foi inaugurado a partir da publicação, em 1985, pela *Harvard Business Review*, de um artigo intitulado “A Fábrica Oculta”, de autoria de J. Miller e T. Vollmann.

O custeio baseado em atividades surgiu em decorrência da proliferação de empresas de grande porte, que fabricam uma grande variedade de produtos para os mais diversos clientes e a progressiva automação dos processos de manufatura fez com que as empresas tivessem a necessidade de obter maior controle e eficácia de seus custos.

De acordo com Nakagawa (1994, p. 41 e 42):

No Brasil, os estudos e pesquisas sobre o ABC tiveram início em 1989, no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, onde esta matéria é lecionada tanto no nível de graduação como de pós-graduação.

Como a contabilidade de custos foi originalmente desenvolvida para solucionar o problema da avaliação de estoques, esta conseguiu atender satisfatoriamente os seus usuários até alguns anos atrás. Com a crescente automação dos processos de manufatura, o que provocou um crescente aumento dos gastos indiretos e a conseqüente redução dos gastos de mão-de-obra direta, começaram a surgir as falhas dos sistemas de custeio, chamados tradicionais, porque esses se utilizam de rateios para apropriação dos gastos indiretos aos

produtos e enquanto esses gastos não eram uma parte significativa dos custos industriais, as distorções não preocupavam.

Ching (1997, p.41) define o custeio ABC como:

Um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos. O ABC avalia o valor que cada atividade agrega para a performance do negócio ou departamento.

Segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (CRC/SP, 1995, p.16) esse método foi idealizado em Harvard Business School, por Cooper e Kaplan, que definiram como:

...é uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação dos fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento a mercado e clientes.

Na visão de, Nakagawa (1994, p.40) o ABC é muito simples conceitualmente, pois:

Trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa. Embora caracterizado por esta simplicidade, o ABC é um dado que poderá transformar-se numa poderosa ferramenta de alavancagem de atitudes das pessoas envolvidas no processo de mudanças de uma empresa.

Segundo a IOB (1999, p.7) a definição mais aceita por autores norte-americanos é de que o ABC é:

- a) um procedimento para determinar o custo e o desempenho de atividades e de objetos de custeio, entendendo-se por objeto de custeio todo bem, processo ou fator cujo custo se busca determinar. Assim, esse objeto pode ser um produto, um serviço, um cliente etc.;
- b) um procedimento que atribui custos às atividades em função da utilização de recursos por essas atividades e atribui custos aos objetos de custeio em proporção da utilização de atividades por esses objetos;
- c) um procedimento que estabelece relações bem definidas entre atividades e direcionadores de custos, entendendo-se

como direcionadores de custos o evento mensurável que origina cada atividade.

Como visto, o custeio ABC tem como objetivo uma atribuição mais criteriosa dos gastos indiretos, uma vez que os custos primários (material e mão-de-obra direta) são diretamente atribuíveis aos produtos. Esse método proporciona um controle mais efetivo dos gastos da empresa e melhor suporte de decisões gerenciais. Segundo Pereira Filho e Amaral (Apud ELLER, 2000 p. 77 – 79).

Um sistema ABC compreende dois estágios. O primeiro estágio enfoca a determinação dos custos das atividades dentro da organização. Nesse estágio não ocorre diferença significativa entre os sistemas de custeio ABC e os tradicionais, pois os recursos encontram-se na contabilidade geral e estão agrupados em categorias, sendo que os direcionadores de recursos rastreiam o consumo destes recursos para as atividades. Portanto, essa primeira fase da visão vertical do sistema ABC consiste no custeio das atividades e processos e compreende as seguintes etapas:

1. *Identificação e medição dos recursos consumidos nos processos:* Deve-se identificar os recursos consumidos nos processos da empresa, sendo estas informações obtidas junto às pessoas executoras do processo, podendo também ser obtidas através da contabilidade e dos sistemas de informação da empresa. Nessa coleta de informações, faz-se necessário verificar a relevância dos recursos, pois existem valores que não compensam a sua busca, visto que não representam grande alteração no resultado final. Por outro lado, deve-se atentar para que nenhum recurso relevante seja deixado de lado.
2. *Identificação e medição dos direcionadores de recursos:* Os direcionadores de recursos são indicadores da relação entre as atividades e os recursos, ou seja, indicam o consumo de recursos por cada atividade. São utilizados como

base de alocação dos recursos às atividades, obtendo-se assim o custo de cada atividade. É muito importante para o sistema ABC a escolha dos direcionadores de custos, tanto de recursos quanto de atividades, pois um número excessivo de direcionadores poderá gerar informações exatas, todavia, também, poderá tornar inviável para a empresa a implantação desse sistema de custeio. Por outro lado, o número reduzido desses direcionadores poderá promover distorções nas informações geradas por esse sistema de custeio, prejudicando a tomada de decisões dos administradores desta empresa. Existem recursos que devem ser alocados diretamente às atividades, não fazendo o uso de direcionadores de recursos, pois são custos diretos, portanto, são identificados diretamente às atividades que consumiram tais recursos.

3. Cálculo do custo das atividades e dos processos: Feita a identificação dos recursos e dos direcionadores de custos, conforme foi descrito, tem-se o custo das atividades pelo somatório das parcelas de cada recurso atribuído a essas. O custo dos processos é o somatório dos custos de suas atividades.

O segundo estágio rastreia os custos das atividades aos objetos de custos que as consomem. Neste estágio ocorre uma diferença significativa entre o sistema de custeio ABC comparado aos sistemas tradicionais, pois os custos indiretos não variam proporcionalmente em relação ao volume produzido. No sistema de custeio ABC os custos das atividades são alocados aos objetos de custos, surgindo, assim, o desafio que é o de identificar o que gera a necessidade de se realizar as atividades. Essa segunda fase, da visão vertical do sistema ABC, consiste no custeio dos objetos de custos e compreende as seguintes etapas:

1. *Identificação e medição dos direcionadores de atividades*: Os direcionadores de atividades representam a relação entre os objetos de custos e as atividades, ou seja, como esses objetos de custos, que podem ser um produto, cliente, fornecedor e outros, consomem as atividades. Deve-se recorrer ao pessoal envolvido nas atividades analisadas e também tomar muito cuidado para que o custo de obtenção de uma informação não seja maior que o benefício gerado pela mesma.

2. *Cálculo do custo dos objetos de custos*: O custo dos objetos de custos será obtido mediante a soma das parcelas das atividades consumidas por cada um dos objetos de custos.

Definido o que seja custeio ABC, na seqüência do tópico apresentam-se os conceitos relacionados com as atividades e suas hierarquias, o rastreamento dos custos, os direcionadores e, ao final, as vantagens e desvantagens em se utilizar tal sistema de custeio.

2.5.1 Vantagens e desvantagens do ABC

Todo método de custeio apresenta vantagens e desvantagens. Segundo Pereira Filho e Amaral (apud ELLER, 2000, p.85) as principais vantagens do ABC são:

- com os atributos revelados pela análise das atividades, permite a identificação de detalhes importantes que antes estavam obscuros;
- como elemento da contabilidade estratégica de custo/gerencial descortina uma visão de negócios, processos, atividades, que são de interesse direto e imediato para a competitividade da empresa;

- permite uma melhoria nas decisões gerenciais, pois se deixa de ter produtos “sub-custeados” ou “supercusteados”;
- permite ações de melhoria contínua das tarefas para a redução de custos do overhead;
- facilita determinar os custos que agregam ou não valor ao produto;
- é capaz de identificar e apresentar soluções aos possíveis gargalos;

E as principais desvantagens podem ser relacionadas como:

- por ser o ABC decorrente do método de custeio por absorção, ele carrega todas limitações do mesmo;
- algumas informações não poderão ser tomadas com base nas informações desse critério;
- geração de informações confiáveis somente a longo prazo. O método precisa de constantes revisões;
- controle dificultado com empresas com grande número de atividades;
- análise comparativa restrita;
- como ferramenta de terceirização, o ABC possui limitações, principalmente dentro de etapas da produção, pois fornece o custo do produto, e não seus componentes. Para a apuração de tal custo, é necessário analisar o componente como um produto isoladamente;
- sistema ABC é dispendioso;
- por causa das inúmeras atividades em que as operações são subdivididas, as áreas de responsabilidade quase inexistem;
- a apropriação das atividades aos produtos por meio de direcionadores tem apenas a vantagem de apurar custos aparentemente mais precisos;

- ABC na sua forma mais detalhada não pode ser aplicável na prática;
- possui dificuldade prática quanto ao conceito de atividade

Quanto ao método de custeio ideal para cada empresa, sempre haverá divergência entre os autores dos mais diversos métodos. O próprio sistema ABC demonstra isso, pois enquanto para uns é a solução dos problemas de informações gerenciais, para outros não passa de mais um sistema de custeio que apresenta os mesmos problemas dos sistemas de custeio chamados tradicionais.

2.5.2 A implantação do custeio baseado em atividades

O sucesso na implantação do Custeio Baseado em Atividades depende da ampla colaboração e conscientização de todas as pessoas envolvidas, especialmente do comprometimento da alta administração e dos gestores da área.

Teoricamente, o Custeio Baseado em Atividades aparenta ser de fácil aplicação, mas é exatamente o contrário do que acontece na prática. Isso torna, muitas vezes, inviável sua implantação em pequenas empresas. No entanto, uma aplicação desse sistema de custeio em uma empresa de pequeno porte acabou por demonstrar que o mesmo pode ser implantado a um baixo custo, “bastando para isso algumas simplificações e adaptações nos conceitos básicos do método” (ÁVILA e SANTOS, 2000). Neste artigo intitulado “Custeio Baseado em Atividades em Pequenas Empresas: O Caso Master”, os autores descreveram toda a necessidade que essa empresa tinha em obter informações, pois o seu sistema de custos não gerava as informações que essa necessitava diante da realidade do mercado.

Partindo dessa necessidade foi desenvolvida e aplicada a metodologia ABC trazendo como resultado um conhecimento melhor, por parte da direção da empresa, da estrutura de custos da empresa e os custos de suas atividades. Os autores (ÁVILA e SANTOS, 2000) concluem que, apesar da limitada utilização dessa metodologia em pequenas empresas até o presente momento, o trabalho em questão pode motivar um debate maior sobre o tema para auxiliarem o processo decisório dessas empresas.

3. GESTÃO DE CUSTOS NAS CATEGORIAS DE BASES DE UM CLUBE DE FUTEBOL ATRAVÉS DO MÉTODO ABC

Neste capítulo apresenta-se a estrutura e o funcionamento das atividades desenvolvidas nas categorias de base do Avai Futebol Clube, no qual foi realizado o estudo de caso, bem como a formação dos custos envolvidos.

3.1 A ENTIDADE

A instituição selecionada para o estudo de caso é o Avai Futebol Clube, situado no bairro Carianos, na cidade de Florianópolis. Entidade esta que teve sua fundação no dia 1 de setembro de 1923. As diligências foram feitas no Estádio Aderbal Ramos da Silva, a Ressacada, local onde abriga a sede do clube, e está concentrado o departamento amador, profissional e alojamentos. O clube de renome nacional e que nesse ano disputa a série B do campeonato brasileiro, na categoria profissional. E no decorrer do ano suas categorias de bases disputam a primeira divisão estadual das categorias infantil, juvenil e juniores.

3.2 PROCESSOS NAS CATEGORIAS DE BASE

Nesse tópico procura-se demonstrar, a escolha dos atletas e o funcionamento das categorias de bases do clube pesquisado. Dando detalhes para melhor compreensão dos processos internos, especificando de maneira resumida esses detalhes que serão de grande auxílio para a identificação dos recursos e das tarefas quando da alocação dos custos. Lembrando que todas as atividades são acompanhadas pela administração e que o clube tem um coordenador responsável pelas categorias de bases. E que muitos profissionais participam desses processos como está melhor especificado na seqüência do trabalho.

3.2.1 Ingresso nas categorias de base

Os atletas passam a fazer parte do quadro de atletas das categorias de base das formas apresentadas na seqüência:

- a) Testes coletivos: também conhecidos como peneiras onde vários garotos se inscrevem e alguns são selecionados para continuar no clube fazendo treinamentos e se aprovados, assinam um contrato amador passando a fazer parte do quadro de atletas das categorias de base.
- b) Indicação: Um sócio, funcionário, ou outra pessoa que com certa influência ou conhecimento dentro do clube indica algum garoto para fazer teste junto com elenco de atletas das categorias de bases e se o atleta for aprovado será integrado ao elenco amador do clube.
- c) Olheiro ou observador: Olheiro é um representante do clube que vai assistir partidas e observa o rendimento de atletas convidando-o para participar das categorias de base. Geralmente os olheiros são ex-profissionais ou pessoas com longa experiência em observar novos talentos.

Uma curiosidade é que se dois atletas de igual qualidade, segundo os membros da comissão técnica, que disputam uma única vaga para ingressar no quadro de atletas amadores, exatamente na mesma posição o atleta geralmente escolhido é o atleta que tiver a menor idade comprovada.

Para permanecer no clube todos os atletas devem obrigatoriamente estar estudando. É exigido pelo clube que o atleta, no mínimo, complete o segundo grau, mas o clube incentiva que o atleta faça o terceiro grau, só para citar um exemplo o atleta Tiago Schmidt, (Tiago Bam-Bam) goleiro que fez parte do grupo profissional até maio de 2005, quando foi emprestado ao Guarani de Palhoça - SC, foi formado nas categorias de base do clube, faz o curso de Educação Física na Universidade Federal de Santa Catarina.

3.2.2 Alojamentos, transportes e alimentação

Os atletas que moram longe do clube e não tem condição de voltar para casa todos os dias podem ficar no alojamento mantido pelo clube que tem capacidade de abrigar até 40 garotos. Esses garotos recebem quatro refeições diárias que são: café da manhã, almoço, jantar por volta das 19 horas e lanche às 22 horas. Além disso, os atletas recebem produtos de higiene pessoal, como “shampoo”, sabonete, toalhas, creme dental e escova de dente, etc.

O cardápio alimentar é preparado e supervisionado por uma nutricionista visando proporcionar uma alimentação balanceada.

Além disso, os atletas recebem materiais escolares e uma ajuda de custo que pode variar de 50 a 200 reais dependendo do rendimento do atleta. Como o clube

tem jogadores de outros estados como, por exemplo, Mato Grosso, Ceará, Bahia, São Paulo, Rio de Janeiro, o clube coloca a disposição desses atletas uma passagem de ida no fim do ano e outra de volta no início do ano seguinte. Isso proporciona que os atletas passem as férias ao lado de seus familiares.

Às vezes o clube consegue uma parceria que envolva, por exemplo, curso de computação, inglês, ou até cursinho pré-vestibular. Repassando a oportunidade para os atletas alojados no clube que são de responsabilidade do Avai Futebol Clube, pois ficam longe de seus familiares.

Os demais atletas recebem vale transporte para irem para casa todos os dias e no dia seguinte voltar ao clube para participar de treinamentos e das demais atividades. Eles também almoçam enquanto os atletas comprovadamente carentes fazem suas refeições todas no clube.

3.2.3 Material esportivo e treinamentos

Todo o material necessário para treinamentos é de responsabilidade do Avai Futebol Clube com exceção das chuteiras que é de responsabilidade do atleta. Até pelo motivo de cada atleta geralmente preferir um tipo especial de chuteira, uma marca, uma cor. Enfim cada atleta deve providenciar seu par de chuteiras, se o atleta não tiver condições financeiras para adquirir-las então o clube as providencia.

A responsabilidade de arrumar os materiais antes e depois dos treinos e jogos é do roupeiro. Os materiais usados além da chuteira são o uniforme que pode ser de treino ou de jogo, ou até de passeio, por exemplo, quando for uma viagem para

jogar em outra localidade, bolas, e outros objetos que o preparador físico por ventura poderá usar em alguns treinamentos, como exemplo a corda.

Os treinamentos são divididos em físico e técnico. Os físicos são comandados pelos profissionais de preparação física e os técnicos com bola pelo treinador. Os goleiros recebem uma atenção especial e além dos treinamentos que fazem com os demais atletas, ainda fazem treinamentos específicos com o treinador de goleiros.

Os exercícios físicos mais aplicados pelo preparador físico são as corridas, que podem ser dadas em várias velocidades e distâncias dependendo do treinamento além de ocorrer na grama, na beira do gramado, poderá em alguns casos ser aplicada na areia de praia onde o treinamento fica mais pesado fato esse que provoca um esforço maior dos atletas e melhora seu condicionamento físico. Tem também a corrida com bola que além de servir como preparação física auxilia na preparação técnica. Antes dos treinamentos os jogadores são submetidos a exercícios de aquecimento e alongamento.

Os atletas também passam por uma série de avaliações físicas e de acompanhamento médico que verificam se o atleta não tem qualquer tipo de problema cardíaco, respiratório, muscular, etc. que serve também para verificar o nível de condicionamento físico de cada atleta, fato esse que determina o nível de treinamento físico que se aplica pelo profissional de preparação física da categoria e que pode ser diferenciado de atleta para atleta.

No estádio da Ressacada os atletas têm a sua disposição sala de musculação onde fazem exercícios sobre orientações do preparador físico. A sala de musculação é usada para alguns exercícios físicos que complementam o trabalho sugerido pelo preparador físico, que em alguns casos, quando o atleta necessitar de um reforço

muscular, orienta-o para que faça uma carga um pouco mais concentrada de musculação e exercícios físicos.

Além dos exercícios citados os atletas também fazem outros em piscinas que podem também, dependendo da atividade, aumentar o condicionamento físico ou apenas relaxar a musculatura quando desenvolvidos após uma partida ou um período de treinamentos forçados.

3.2.4 Assistência médica e outras considerações

Os atletas que por ventura sofrerem alguma contusão decorrente de jogos ou treinamentos tem a seu dispor massagista especializado na área esportiva, médicos e inclusive tem um plano da Unimed individual que até mesmo cobre tratamentos dentários com exceção a tratamentos estéticos. Por exemplo, se o atleta tem um problema respiratório causado por problemas da arcada dentária e necessite de aparelho esse aparelho é pago pelo plano de saúde que é um convênio do clube com a entidade Unimed.

O clube também conta com os serviços de um psicólogo para tratar de problemas decorrentes de temperamento dos atletas, que podem ser causados por inúmeros motivos como, por exemplo, a distancia dos familiares em virtude de ficarem alojados no clube. Além disso, há um profissional que acompanha mais de perto os atletas alojados representando o clube e responsável em reuniões do colégio.

3.2.5 CONTRATOS

Segundo a atual legislação esportiva o atleta, ou na verdade o responsável por ele, só pode assinar contrato amador com um clube com no mínimo 14 anos de idade. Com a idade menor do que os 14 anos o atleta, seu responsável, poderá assinar contratos, mas só fará as atividades quando quiser, pois o mesmo está assegurado pelo Estatuto da Criança e do Adolescente que impede o trabalho de menores de 14 anos. O atleta, no entanto só poderá ser profissionalizado aos 16 anos de idade. Nessa idade então ele poderá ter um contrato profissional. Um exemplo dessa profissionalização aos 16 anos, e que foi noticiado por toda a imprensa brasileira no início de abril de 2005, é do atleta Anderson do Grêmio de Foot-ball Porto Alegre, que recebia R\$ 800,00 (oitocentos reais) como jogador amador. Como participou de um campeonato sul-americano sub-17, onde destacou, o Grêmio profissionalizou o atleta aumentando seu salário para R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) e estipulou uma multa rescisória em cerca de 50 milhões. Essa profissionalização do jogador Anderson pela equipe gaúcha foi para que outra equipe não comprasse a sua revelação por um valor irrisório. O fato que causou essa supervalorização do atleta foi o seu bom rendimento nas categorias de base do clube e da seleção brasileira.

Nas categorias de base os atletas podem jogar tanto como amadores quanto como profissionais, o tipo de contrato não impede que o atleta dispute uma determinada competição, o que impede, é sim, a idade.

Segundo o Código Desportivo da Federação Catarinense de futebol no seu capítulo VII:

“Art. 33 - Nas competições da categoria “Júnior”, realizadas ou dirigidas, direta ou indiretamente pela FCF e pelas ligas, o limite máximo de idade dos atletas será de 20 (vinte) anos

completados no ano da competição (RDI/CBF nº 09/91, art. 2º).

Art. 34 - Nas competições da categoria "Juvenil", realizadas ou dirigidas, direta ou indiretamente pela FCF e pelas ligas, o limite máximo de idade será de 17 (dezesete) anos, completados no ano da competição (RDI/CBF nº 09/91, art. 3º).

Art. 35 - Nas competições da categoria "Infantil", realizadas ou dirigidas direta ou indiretamente pelas FCF e pelas ligas, o limite de idade mínimo será de 13 (treze) anos e o máximo será de 15 (quinze) anos de idade, completados no ano da competição (RDI/CBF nº 09/91, art. 4º)."

No Avai os custos são rateados nas categorias de base somente para atletas com contratos não profissionais. Quando eles são profissionalizados, deixando de ser atletas amadores, os custos alocados a eles são da categoria profissional. A profissionalização ou não do atleta depende do seu rendimento quando um atleta das categorias de base começa a despontar acima dos demais o clube faz um contrato profissional que é uma maneira de prender o atleta. Sobre esse assunto o Código Desportivo da Federação Catarinense de futebol no seu capítulo VII diz: "Art.3º - Nos termos da RDI/CBF nº 01, de 2002, os contratos dos atletas com idade até 18 (dezoito), inclusive, terão a duração máxima de 3 (três) anos, sob pena de nulidade."

Na figura 1, a seguir, apresenta-se um fluxograma do processo das categorias de base do Avai Futebol Clube. Onde pode se observar melhor o funcionamento da mesma.

Na figura 1 o início das atividades se dá pela preparação dos treinamentos, com auxílio do auxiliar administrativo. Depois de preparar o treinamento a atividade seguinte é efetuar treinamento, em seguida tem a guarda de materiais. O alojamento e a alimentação dos atletas são os passos subseqüentes. Na seqüência tem a avaliação do condicionamento físico, massagem, tratamento clínico e por último ocorre a avaliação do treinamento.

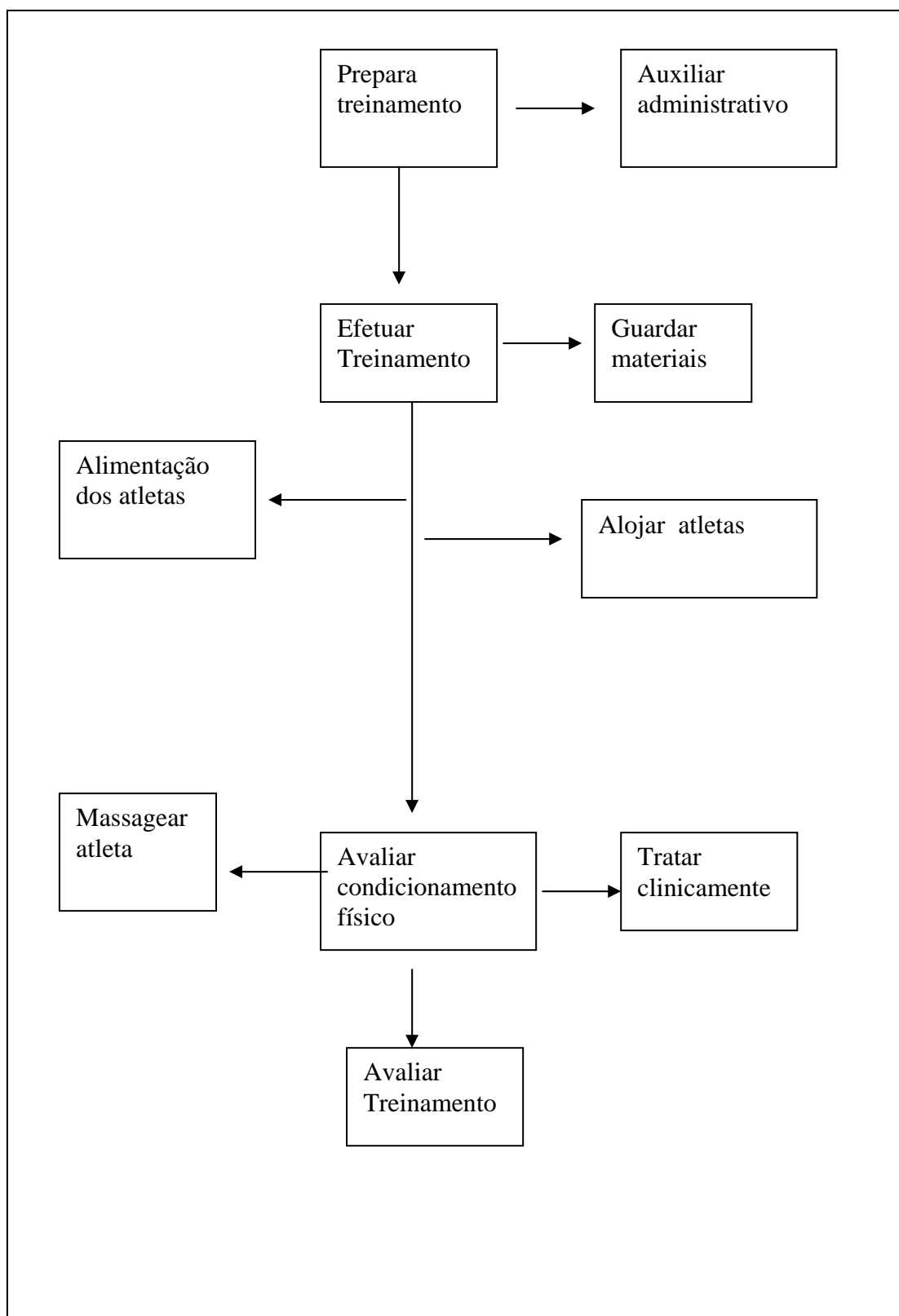


Figura 1 - Fluxograma do funcionamento das categorias de base.

Fonte: O Autor.

3.3 - APLICAÇÃO DO ABC

A metodologia utilizada é a descrita por Boisvert (1999) que diz que cada modelo pode ser adaptado à diferentes tipos de necessidades. É possível conciliar a demanda dos gestores, o tamanho da empresa, a frequência das informações, etc.

Para facilidade de entendimento e adequação ao tipo de instituição é que este modelo foi escolhido. Conforme o citado autor são necessários os passos que se apresentam a seguir:

3.3.1 – ETAPA 1 - DEFINIÇÃO E MENSURAÇÃO DAS ATIVIDADES DA INSTITUIÇÃO

Através de observação *in loco*, foram identificadas as atividades executadas. Também foram coletados com as pessoas que realizam o trabalho ou conhecem o trabalho realizado. Estes dados originaram um dicionário de atividades que possibilita o relacionamento e a definição de cada atividade realizada.

No quadro 2 são relacionadas as atividades identificadas a partir do acompanhamento do processo desde a preparação do treinamento até as execuções do mesmo por parte do atleta e a utilização de outros serviços que são colocados a disposição dos atletas.

Quadro 2 – Lista das atividades.

ATIVIDADES	DESCRIÇÃO
1. Preparar treinamento	A comissão técnica desenvolve o cronograma de treinamento que deve ser desenvolvida pelos atletas.
2. Avaliar condicionamento físico	Através de teste das medidas do atleta, o preparador físico obtém o percentual de gordura e o nível de desenvolvimento da massa muscular, além de testes de resistência, de velocidade.
3. Avaliar treinamento	A comissão técnica observa o rendimento dos atletas com a bola, através dos treinamentos e jogos.
4. Efetuar treinamento	A comissão técnica submete os atletas aos treinamentos físicos, técnicos e táticos.
5. Alojjar atletas	O clube coloca a disposição de alguns atletas moradia, sendo que os funcionários encarregam-se de manter as instalações limpas e em bom estado de funcionamento.
6. Alimentar atletas	Nutricionistas preparam o cardápio do almoço dos atletas. Os atletas que ficam no alojamento recebem 4 (quatro) refeições diárias.
7. Administração das categorias base	Existe um coordenador geral que coordena todas as atividades das categorias de bases, e um profissional que resolve problemas gerais nas categorias de base.
8. Tratar clinicamente	Profissionais constata possíveis lesões musculares ou de outro tipo e ministram o tratamento adequado de acordo com o nível de lesão constatado.
9. Massagear atleta	Massagem relaxante a qual o atleta é submetido após treinamento.
10. Guardar materiais	o setor é responsável pela guarda do material desportivo do atleta.

Fonte: O Autor

3.3.2 – Etapa 2 – Estabelecer uma relação entre os recursos e as atividades através dos direcionadores de recursos

Objetivando ter subsídios para apurar o montante de recursos expedidos com a formação de um atleta, fez-se necessário estabelecer uma relação entre os recursos e as atividades desenvolvidas pelo mesmo.

3.3.2.1 – Identificação dos Recursos

Os recursos listados a seguir foram colhidos com as pessoas responsáveis pelas finanças da instituição. Todos os recursos são pagos pelo Avai Futebol Clube, e por tratar-se de instalações próprias, foi possível fazer a identificação dos recursos utilizados pelas categorias de base do clube.

Os recursos utilizados geralmente pelas categorias de base do Avai são:

- Água: consiste no valor monetário de água consumida pelos atletas, no banho e para preparar alimentação.
- Depreciação do prédio: é o recurso gasto, apropriado mensalmente que diminuem o valor do prédio em função do desgaste pelo uso e obsoleto.
- Depreciação de máquinas e equipamentos: refere-se as gastos apropriados mensalmente que diminuem contabilmente o valor de máquinas e equipamentos (aparelhos de musculação, cafeteira, etc) e aparelhos de informática (microcomputadores, impressoras), pelo seu período de vida útil.
- Energia elétrica: são os recursos relacionados ao gasto com energia elétrica consumida pelas atividades em todo o estádio.
- Proventos e encargos da comissão técnica: envolvem os salários e encargos sociais referentes à remuneração do técnico, preparador físico, preparador de goleiros, e demais integrantes da comissão.
- Proventos e encargos de funcionários: referem-se aos salários e encargos sociais referentes à remuneração de empregados da cozinha, limpeza, segurança, massagista, manutenção, coordenação, psicólogo, nutricionista e serviços em geral.

- Manutenção de bens: recursos destinados à manutenção do prédio, dos móveis, equipamentos de musculação.
- Material de consumo: são gastos incorridos com papel para o escritório, bem como cartuchos de tinta para impressora e demais materiais de consumo.
- Material de limpeza: refere-se aos materiais utilizados na limpeza dos departamentos do clube
- Telefone: trata-se dos valores monetários do telefone rateados entre o departamento profissional e amador.
- Alimentação: gasto incorrido na obtenção de alimentos para as refeições de atletas e funcionários da instituição.
- Medicamentos: refere-se ao gasto com medicamentos utilizados no tratamento dos atletas.
- Vale transporte: gastos com vale transporte para atletas das categorias de base.
- Transporte e Viagens: gastos com transportes para treinos em outro local distante do Estádio da Ressacada e jogos também fora das dependências do clube.
- Materiais esportivos: gastos com materiais esportivos usados para treinamento e jogos do clube, utilizados pelos atletas.

3.3.2.2 Identificação dos Direcionadores de Recursos

. Os direcionadores alocam os recursos às atividades. O quadro 3 apresenta os direcionadores de recursos definidos.

Quadro 3 – Identificação dos direcionadores de recursos.

RECURSOS	DIRECIONADORES DE CUSTOS
Água	Proporcional ao consumo em cada atividade.
Depreciação do prédio	Proporcional à área em m ² utilizada pela atividade.
Depreciação de máquinas e equipamentos	Utilização em cada processo do referido equipamento.
Energia elétrica	Consumo em relação à potência instalada em cada atividade.
Proventos e encargos comissão técnica	Tempo em horas gastos em cada atividade.
Proventos e encargos de funcionários	Tempo em horas gastos em cada atividade.
Manutenção de bens	Número de manutenções/Tempo de manutenção.
Material de consumo	Valor requisitado para cada atividade.
Material de limpeza	Valor requisitado para cada atividade.
Telefone	Valor mensal utilizado na atividade.
Alimentação	Valor requisitado para cada atividade.
Medicamentos	Valor requisitado para cada atividade.
Vale transporte	Valor utilizado pelos atletas para cada atividade.
Transporte e Viagens	Valor gasto com transportes e viagens.
Materiais esportivos	Valor requisitado para cada atividade.

Fonte: O Autor.

O número de horas trabalhadas em cada atividades, quantidade em gramas, assim como quilômetros percorridos, valor requisitado podem ser facilmente fornecidos pelos empregados, envolvidos, nestas atividades.

3.3.2.3 – Alocação dos recursos às atividades.

Os recursos consumidos são alocados às atividades através dos direcionadores de recursos. Para isso, foi necessário conhecer os recursos e as atividades e estabelecer qual é a relação entre ambos. Esta relação está representada no quadro 4 e foi possível determiná-la através de observações in loco.

Quadro 4 – Distribuição dos custos atividades.

Custos	Atividades									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Água					X	X				
Depreciação do prédio		X	X	X	X	X	X	X	X	X
Depreciação de máquinas e equipamentos		X	X		X	X	X	X		
Energia elétrica		X	X		X	X	X	X		
Proventos com encargos comissão técnica	X	X	X	X				X	X	X
Proventos com encargos de funcionários					X		X	X		X
Manutenção de bens		X	X		X	X	X		X	
Material de consumo	X	X	X				X		X	
Material de limpeza.					X	X				
Telefone							X			
Alimentação					X	X				
Medicamentos								X	X	
Vale transporte				X						
Transporte e Viagens				X						
Materiais esportivos		X	X	X						X

Fonte: O Autor.

Legenda das atividades:

1. Preparar treinamento
2. Avaliar condicionamento físico
3. Avaliar treinamento
4. Efetuar treinamento
5. Alojamento atletas
6. Alimentar atletas
7. Administração das categorias base
8. Tratar clinicamente
9. Massagear atleta
10. Guardar materiais

3.3.3 – Etapa – Estabelecer a relação entre as atividades e os direcionadores de atividades

O custeio do objeto se dá mediante a determinação do consumo das atividades pelo objeto. O tempo gasto (horas de treinamento) por cada atleta foi o direcionador escolhido para quase todas as atividades. O principal motivo da escolha deste direcionador foi à facilidade de obtenção destes dados uma vez que este tempo já é utilizado pela equipe técnica para determinar a duração da atividade física dos atletas. Quanto ao número de requisições, valor requisitado, solicitação da guarda de materiais esportivos, número de alojamentos e número de refeições é disponibilizado junto à secretaria do clube. O quadro 5 mostra a relação entre as atividades e os direcionadores de atividades.

Quadro 5 – Identificação dos direcionadores de atividades.

ATIVIDADES	DIRECIONADORES
1. Preparar treinamento	Horas de treinamento
2. Avaliar condicionamento físico	Horas de treinamento
3. Avaliar treinamento	Horas de treinamento
4. Efetuar treinamento	Horas de treinamento
5. Alojamento atletas	Número de alojamentos
6. Alimentar atletas	Número de refeições
7. Administração das categorias base	Horas de treinamento
8. Tratar clinicamente	Número de requisições e valor requisitado
9. Massagear atleta	Número de requisições
10. Guardar materiais	Número de requisições

Fonte: O Autor.

Com o valor total de cada atividade calculado, divide-se este pelo valor agrupado dos direcionadores de atividades, desta procede da atividade por unidade de direcionador. Com o custo da atividade valorado se deve multiplicá-lo pelo consumo do atleta representado pelas horas de treinamento, valor requisitado, número de refeições, solicitação de guarda de materiais, número de requisições, número de alojamentos quando for o caso. O resultado apresenta o custo total do objeto de custo, em nosso caso o atleta.

3.4 COMPARAÇÕES ENTRE O SISTEMA ATUAL E O MODELO APRESENTADO

Nas diligências ao Estádio Aderbal Ramos da Silva, a Ressacada, teve-se acesso à demonstração dos gastos com formação de atletas do ano de 2004. Os valores mensais dos gastos que foram levantados, pelo departamento contábil do Avai Futebol Clube podem ser visualizados no anexo. Mas pode-se adiantar que os principais gastos do clube durante ano de 2004 foram com comissão técnica, alimentação e viagens.

Também apresenta nos anexos, planilhas com os valores alocados por categoria e por atleta, também nessa planilha é demonstrado o momento em que o atleta deixa as categorias de base do clube seja por profissionalização, dispensa ou abandono negociação. Momento esse que os custos deixaram de ser alocados aos atletas.

Esse trabalho tem como objetivo específico apresentar um método para cálculo de um atleta, por tanto não faz parte dos objetivos do trabalho calcular o valor dos custos. Apenas fornecer dados para esse cálculo. Para que fossem calculados os gastos referentes aos atletas era necessário um acompanhamento mensal das atividades que cada atleta participou, levando-se em conta, as sessões de massagens, os atletas que ficam alojados no clube, os que recebem alimentação integral, que sofreram lesões durante a temporada e que passaram por tratamento clínico no decorrer da temporada de 2004. Ano esse que as planilhas se referem. Tendo em mãos todas as informações podemos testar melhor o modelo.

O objetivo desse trabalho não é calcular os custos, logo por esse motivo não foi concebido acesso total as informações. Mas com esse método é passível a alocação dos custos possuindo em mãos todos os detalhes citados no parágrafo anterior.

Segundo as informações coletas junto ao setor contábil-financeiro do Avai Futebol Clube, a alocação dos gastos das categorias de bases foi dividida primeiramente entre as três categorias, juniores, juvenil e infantil em seguida alocados por atleta.

Na realidade as alocações de custos, pelo que se pode observar nas planilhas são muito parecidas o que demonstra que não foi feito um rateio por atividades. Como se pode ver todos os atletas das três categorias tem alocado o

mesmo valor R\$ 534,00 (quinhentos e trinta e quatro reais) no mês de dezembro. Isso não poderia acontecer, pois pelas informações passadas pelos próprios funcionários do clube alguns jogadores recebem uma passagem de final de ano para ir para suas cidades, existem os atletas alojados nos clube. O que já demonstra que existe uma variação nos gastos com atletas. E que na realidade as planilhas não demonstram

Para ser mais claro supõe-se que o atleta juvenil Leandro Assing Mota fique alojado, fazendo todas as suas refeições no clube e volte no fim do ano para sua cidade no interior do estado, recebendo para isso uma passagem de R\$ 240,00. E que o atleta Gustavo dos Santos, igualmente da equipe juvenil, resida com seus pais num bairro próximo ao clube apenas almoçando no clube e recebendo vale transporte no valor inferior a R\$ 100,00. Como ambos podem ter alocado o mesmo custo mensal?

4. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.

Nesse tópico são feitas as conclusões finais do trabalho desenvolvido e as recomendações para trabalhos futuros nas áreas esportivas.

4.1 CONCLUSÕES

Hoje a profissionalização das atividades esportivas é cada vez maior. Faz-se necessário profissionalizar também a contabilidade na área esportiva que atualmente na prática só atende as necessidades do fisco. Novas tendências estão surgindo e atualmente é necessário um melhor controle da alocação dos custos e a importância de adequar os sistemas de custeio destas instituições às novas demandas de seus usuários.

O trabalho de observar o funcionamento das categorias de base do Avai demonstrou que formular um modelo de gestão de custos esportivos não é uma coisa tão irreal quanto parece. O fato é que a contabilidade já está se estruturando e ampliando seu espaço de atuação e área esportiva mostra-se um mercado muito atraente para os profissionais da contabilidade.

O primeiro passo usado nesse trabalho foi visualizar a coleta de informações, junto aos funcionários do funcionamento das categorias de base. Informações essas que possibilitaram a identificação dos recursos e das atividades a serem custeadas e a correlação existente entre elas.

Até o ano passado o clube não se preocupava em visualizar os custos individuais por atleta, os custos eram visualizados por categoria. Agora está

tentando implantar um sistema de rateio para saber o valor gasto com cada atleta para possíveis negociações.

Sabendo o valor de cada atleta o clube pode saber se realmente os valores pelos quais os atletas negociados são vendidos geram algum lucro.

Apesar de ser um atacante com características idênticas a de outro atacante da mesma categoria do mesmo clube, um pode estar alojado no clube enquanto o outro não, um pode passar por uma atividade de fortalecimento muscular enquanto o outro não necessita do mesmo. O primeiro pode passar por um tratamento clínico enquanto o segundo nada passa.

Logo no final das atividades o valor gasto com ambos será bem diferente. Daí vem à necessidade de adotar o modelo apresentado nesse trabalho.

4.2 SUGESTÃO PARA FUTUROS TRABALHOS

Uma sugestão para trabalhos futuros é que o tema seja abordado de forma mais ampla. Seria conveniente, dada a importância, fazer uma investigação acerca da eficiência dos direcionadores de custos. Sendo a área esportiva uma área com uma grande abrangência para a contabilidade, e muito pouco explorados pelos profissionais da contabilidade. Trabalhos efetuados nesse sentido são uma grande necessidade para que seja dirigida uma atenção maior dos futuros profissionais, bem como dos contadores em geral desenvolvendo trabalhos que possam disponibilizar bibliografias que são escassas nessa área.

Lembrando sempre que uma área pouco explorada poderá gerar bons frutos a profissionais que se especializaram na área sendo desbravadores de um terreno até então escuro aos olhos da contabilidade.

Esse trabalho pode ser usado por pesquisadores para auxiliar na construção de futuros trabalhos, levando-se em conta que em alguns aspectos existem alterações das legislações e que no momento da utilização desse trabalho por futuros pesquisadores essas legislações devem ser checadas.

REFERÊNCIAS

AFIF, Antônio. **A bola da vez: o marketing esportivo como estratégia de sucesso.** São Paulo. Infinito, 2000.

ÁVILA, _____ e SANTOS, _____. **Custeio baseado em atividades em pequenas empresas: O Caso Máster.** 2000.

BERNARDI, Luiz Antônio. **Política e formação de preços: uma abordagem competitiva sistemática e integrada.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BOISVERT, Hugues. **Contabilidade por atividades: contabilidade em gestão práticas avançadas.** São Paulo: Atlas, 1999.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas.** Porto Alegre: Bookman, 2001.

CAMPIGLIA, Américo Oswaldo; CAMPIGLIA, Oswaldo Roberto P. **Controles de gestão: controladoria financeira das empresas.** São Paulo: Atlas, 1993.

CARDOSO NETO, Felicíssimo. **Contabilidade de custos: sistemas, técnicas de organização e gestão.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1985.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades: ABM – Activity based management.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CÓDIGO DESPORTIVO da Federação Catarinense de Futebol.
<http://www.fcf.com.br>. Acesso em 30 de abril de 2005.

ELLER, Rosilene. Análise crítica do ABC sob a ótica de diferentes visões. **Revista do Conselho Federal de Contabilidade**, Brasília, DF, ano 29, n. 126, p. 79-86, nov./dez.2000.

FIGUEIREDO, Sandra Maria Aguiar. A contabilidade e a gestão empresarial: a controladoria. **Revista Brasileira de Contabilidade**. São Paulo: RBC, ed. nº 92 p. 19 – 34, mai/jun 1995.

FONTANELLE, André. Ele chegou lá. **Revista Veja**. São Paulo. Editora Abril, ed nº 1.887. ano 38 p. 80, de 12 de janeiro de 2005.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1994.

IOB: Temática Contábil e Balanços. **O custeio e o gerenciamento baseado em atividades**. São Paulo, n..22, ano 33, p. 6-9, 1ª semana de junho de 1999.

IOB: Temática Contábil e Balanços. **O sistema de custeio por atividade – sistema ABC**. São Paulo, n. 6, ano 31, p. 4-6, 1ª semana de fevereiro de 1997

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável também as demais sociedades. 4. ed. Ver. E atual. São Paulo: Atlas, 1995.

LEONE, George S. G. **Custos**: um enfoque administrativo. 13. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2000.

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

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

MATTAR, Fauze N. **Pesquisa de marketing**. São Paulo: Atlas, 2001.

NAKAGAWA, Massayuki. **ABC**: custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica**. São Paulo: Pioneira, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 1997.

PORTER, Michael. E, **Vantagem competitiva**: criando e sustentando um desempenho superior. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

SANTOS, Joel José dos,. **Análise de custos**: um enfoque gerencial com ênfase para custeamento marginal. São Paulo: Atlas, 1990.

SZUSTER, Flávia Rechtman; SAMPAIO, Ana Tavares, **Contribuição para o Aprimoramento da informação contábil**. Monografia (graduação em Ciências Contábeis) – Curso de graduação em Ciências contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2001.

ZANELLA, Luis Carlos. **Administração de custos em hotelaria**. 2. ed. Caxias do Sul: EDUCS, 2001.

ANEXOS

		264,59	548,35											
RONEY ALCIDES G. NUNES		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	505,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00	
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.645,67	3.045,67	3.618,67	4.103,44	4.568,44	5.102,44	
WILLIAN ZACARIAS DE LIMA		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	505,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00	
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.645,67	3.045,67	3.618,67	4.103,44	4.568,44	5.102,44	
ATLETAS EM FORMAÇÃO JUVENIL														
NOME	31/12/2003	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	
Anael Luan Balde		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00	
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44	
Anderson dos Santos Bonfim		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00	
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44	
Andre Felipe de Freitas		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00	
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44	
Arildo Paulino Gonçalves		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00	
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44	
Carlos Eduardo Madeira		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00	
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44	
Cleberon José Pereira		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00	
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44	
Deniter de Mello		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00	
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44	
Gustavo dos Santos		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00	
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44	
Kiev da Silva Maia		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00	
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44	
Leandro Assing Mota		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00	
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44	
Leonardo Guessser		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00	
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44	
Leonardo Marques Pacheco		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00	
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44	
Luis Felipe Deolindo		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00	
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44	

Luiz Wesclay Martins da Silva	264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	504,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
	264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.644,67	3.044,67	3.617,67	4.102,44	4.567,44	5.101,44
Maicon Junior da Rocha	264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
	264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
Marcos Eliseu Machado	264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
	264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
Pedro Henrique Gonçalves Vieira	264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
	264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
Remerson Cesar dos Santos	264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
	264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
Renato Baumgarten Pauli	264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
	264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
Rodrigo Ostroski	264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
	264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
Tarcisio Grein Junior	264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
	264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
Thiago Duarte Ventura	264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
	264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
Thiago Yukio G Campos	264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
	264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
Thomaz Henrique Ricco Oliveira	264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
	264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
Yuri Dal Sasso Copetti	264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
	264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44

ATLETAS EM FORMAÇÃO - INFANTIL

NOME	31/12/2003	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
ARILDO GONÇALVES	264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00	
	264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44	
CARLOS R. JESUS DA COSTA	264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00	
	264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44	
DANILO MORENO A SILVA	264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00	
	264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44	
DASSAEV F. DE AQUINO	264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00	

		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
DAVID COSTA		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
DEONARDI M. DOS SANTOS		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
DIEGO LUIZ AMORIM		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
DIEGO MANOEL CORREIA		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
DOUGLAS RAMOS DE LIMA		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
DOUGLAS F. MONGUILHOTTI		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
ELIAS VIEIRA DE SOUZA		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
EVERTON BERNARDO BRUCH		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
FABRICIO J. CARDOSO		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
GUSTAVO DAMAZIO		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
JADSON DE CAMPOS		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
JOAO RODRIGO L. CORREA		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
JUAN LEANDRO DOS SANTOS		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
LEANDRO ASSIG MOTTA		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
LEONARDO O. DA SILVEIRA		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
LUCAS COSTA		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
LUIZ FELIPE C. RAMOS SILVA		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59	548,35	861,15	1.176,55	1.600,03	2.140,67	2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
MARLEY LUIZ DOS SANTOS		264,59	283,76	312,80	315,40	423,48	540,64	460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00

		264,59		548,35		861,15	1.176,55		1.600,03		2.140,67		2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
MICHEL NALOCH DE FARIAS		264,59		283,76		312,80	315,40		423,48		540,64		460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59		548,35		861,15	1.176,55		1.600,03		2.140,67		2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
ONILDO VALTER LADVIG NETO		264,59		283,76		312,80	315,40		423,48		540,64		460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59		548,35		861,15	1.176,55		1.600,03		2.140,67		2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
RAFAEL BEIRÃO		264,59		283,76		312,80	315,40		423,48		540,64		460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59		548,35		861,15	1.176,55		1.600,03		2.140,67		2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
REMERSON C. DOS SANTOS		264,59		283,76		313,50	315,40		423,48		540,64		460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59		548,35		861,85	1.177,25		1.600,73		2.141,37		2.601,37	3.001,37	3.574,37	4.059,14	4.524,14	5.058,14
RODRIGO SILVEIRA DA LUZ		264,59		283,76		312,80	315,40		423,48		540,64		460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59		548,35		861,15	1.176,55		1.600,03		2.140,67		2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
THIAGO DOS ANJOS		264,59		283,76		312,80	315,40		424,14		540,64		460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59		548,35		861,15	1.176,55		1.600,69		2.141,33		2.601,33	3.001,33	3.574,33	4.059,10	4.524,10	5.058,10
THIAGO NUNES DA SILVA		264,59		283,76		312,80	315,40		423,48		540,64		460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59		548,35		861,15	1.176,55		1.600,03		2.140,67		2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
THIAGO RODRIGO DA CRUZ		264,59		283,76		312,80	315,40		423,48		540,64		460,00	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59		548,35		861,15	1.176,55		1.600,03		2.140,67		2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,44	4.523,44	5.057,44
THIAGO SCHENAID FEIJÓ		264,59		283,76		312,80	315,40		423,48		540,64		460,22	400,00	573,00	484,77	465,00	534,00
		264,59		548,35		861,15	1.176,55		1.600,03		2.140,67		2.600,89	3.000,89	3.573,89	4.058,66	4.523,66	5.057,66
THIAGO VALDIR BOSCATO		264,59		283,76		312,80	315,40		423,48		540,64		460,00	400,00	573,00	484,80	465,00	534,00
		264,59		548,35		861,15	1.176,55		1.600,03		2.140,67		2.600,67	3.000,67	3.573,67	4.058,47	4.523,47	5.057,47
VANDERSON MENDES		264,59		283,76		312,80	315,36		423,48		540,67		460,00	400,00	573,46	484,77	465,00	534,00
		264,59		548,35		861,15	1.176,51		1.599,99		2.140,66		2.600,66	3.000,66	3.574,12	4.058,89	4.523,89	5.057,89
VINICIUS VOGT SEVERIANO		264,59		284,26		312,80	315,40		423,48		540,64		460,00	400,00	573,00	484,20	465,96	534,23
		264,59		548,85		861,65	1.177,05		1.600,53		2.141,17		2.601,17	3.001,17	3.574,17	4.058,37	4.524,33	5.058,56

(1) - Profissionalização]

(2) - Dispensa/Abandono

(3) Negociação