

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

**LUCIANA BERNIÉRI PEREIRA**

**CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES NA GESTÃO DE UMA DIVISÃO DE REMO**  
(Um estudo de caso no Club de Regatas Vasco da Gama)

**FLORIANÓPOLIS  
2004**

**LUCIANA BERNIÉRI PEREIRA**

**CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES NA GESTÃO DE UMA DIVISÃO DE REMO**

(Um estudo de caso no Club de Regatas Vasco da Gama)

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao Departamento de Ciências Contábeis, do Centro Sócio Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Orientador:** Prof.Nivaldo João dos Santos M.Sc

Florianópolis

2004

**LUCIANA BERNIÉRI PEREIRA**

**CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES NA GESTÃO DE UMA DIVISÃO DE REMO**

(Um estudo de caso no Club de Regatas Vasco da Gama)

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média ..... atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo nominada.

Florianópolis, junho de 2004.

---

Prof. Luiz Felipe Ferreira, M.Sc.  
Coordenador de Monografia do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

---

Prof. Nivaldo João dos Santo, M.Sc.  
Presidente

---

Prof. José Alonso Borba, Dr  
1º Membro

---

Prof. Joice Antônio Lorandi, M.Sc  
2º Membro

## AGRADECIMENTOS

Ao meu marido, Emilson, por existir em minha vida.

À minha mãe, a quem devo tudo o que sou.

Ao meu orientador, professor Nivaldo João dos Santos, pelo conhecimento e dedicação recebidos, ajudou-me a elaborar esta monografia.

A professora Ilse Maria Beuren, pelo apoio na fase inicial do projeto.

Aos professores do Departamento de Ciências Contábeis, pela dedicação durante as aulas.

À Coordenadoria de Monografia, pela atenção sempre que necessitei.

Às amigas Carlota e Cristina, por estarem sempre dispostas a me ajudar.

À equipe da fundação onde trabalho, pelo companheirismo na caminhada.

Aos atletas e profissionais da Divisão de Remo do Club de Regatas Vasco da Gama.

PEREIRA, Luciana Berniéri. **Custeio baseado em atividades na gestão de uma divisão de remo**: um estudo de caso no Club de Regatas Vasco da Gama) 2004, 52 folhas. Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

**Orientador:** Prof.Nivaldo João dos Santos M.Sc

## RESUMO

Com a globalização diversos setores da economia sofreram transformações na forma de gerenciar os negócios. Não apenas as empresas que visam lucro mas também aquelas que juridicamente se classificam em instituições sem fins lucrativos buscam a otimização de suas atividades para uma melhor alocação dos recursos por elas empregados. As empresas que não se adaptam as inovações são excluídas do mercado, enquanto as que permanecem sofrem reformulações. Todo este engajamento em prol da inovação e reformulação exigida pela sociedade do século XXI propiciou dentre outras coisas para o aperfeiçoamento da estratégia de gerenciamento. Neste contexto a contabilidade de custos integra o gerenciamento estratégico proporcionando as empresas informações mais relevantes para os seus gestores. O objetivo principal deste trabalho constitui-se no desenvolvimento de uma proposta para a implantação do Custeio Baseado em Atividades na gestão de uma entidade desportiva. Desta forma, abordar-se-á o conceito sobre a origem da contabilidade de custos e os métodos de custeio mais conhecidos. O ponto central será a apresentação de um estudo de caso na Sede Náutica do Club de Regatas Vasco da Gama na cidade do Rio de Janeiro.

Palavras-chave: custos, custeio baseado em atividades, contabilidade gerencial.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Modelo ABC.....	26
Figura 2. Evolução do perfil dos custos nas últimas décadas.....	31
Figura 3. Fluxograma do funcionamento da Sede Náutica.....	40

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Lista das atividades.....	41
Quadro 2: Lista de identificação dos direcionadores de recursos.....	44
Quadro 3: Distribuição dos custos às atividades.....	46
Quadro 4: Lista de identificação dos direcionadores de atividades.....	47
Quadro 5: Custo total do objeto de custo.....	48

## SUMÁRIO

1 - INTRODUÇÃO .....	10
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS .....	10
1.2 TEMA .....	12
1.3 PROBLEMA .....	12
1.4 OBJETIVOS .....	13
1.5 JUSTIFICATIVA .....	13
1.6 METODOLOGIA .....	14
1.7 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO .....	17
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA .....	19
2.1 – A Contabilidade de Custos .....	19
2.1.1 – Origem .....	19
2.1.2 – A Importância da Contabilidade de Custos .....	20
2.1.3 – Terminologias Utilizadas .....	21
2.2 – Métodos de Custeio .....	22
2.2.1 – Custeio por Absorção .....	22
2.2.2 – Custeio Variável .....	23
2.2.3- Custeio Baseado em Atividades (ABC) .....	24
2.2.3.1 – Definição do ABC .....	24
2.2.3.2 – Finalidades do ABC .....	27
2.2.3.3 - Significado de Atividades .....	27
2.2.3.4 - Direcionadores de Custos ( <i>cost drivers</i> ) .....	28
2.3 - Importância do ABC no Processo de Gestão Empresarial .....	29
2.3.1 - Processo de Gestão Empresarial .....	32
2.3.2 - Influência do ABC no Processo de Gestão Empresarial .....	32
2.3.3 - Dificuldades para a Implantação do ABC .....	33



2.3.4 - O ABC como Método de Custeio .....	35
<b>3 – CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES NA GESTÃO DE UMA DIVISÃO DE REMO</b> .....	<b>38</b>
3.1 – A Entidade .....	38
3.2 – Descrição do Funcionamento da Sede Náutica .....	38
3.3 – Aplicação do ABC .....	40
3.3.1 – Etapa 1 – Definição e Mensuração das Atividades da Instituição.....	41
3.3.2 – Etapa 2 – Estabelecer uma Relação entre os Recursos e as Atividades através dos Direcionadores de Recursos. ....	42
3.3.2.1 – Identificação dos Recursos .....	42
3.3.2.2 – Identificação dos Direcionadores de Recursos.....	44
3.3.2.3 – Alocação dos Recursos às Atividades.....	45
3.3.3 – Etapa 3 – Estabelecer a Relação entre as Atividades e os Direcionadores de Atividades.....	47
3.3.4 – Etapa 4 – Definição e Medição do Objetivo de Custos.....	48
<b>4 - CONSIDERAÇÕES E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>49</b>
4.1 – CONCLUSÕES .....	49
4.2 – SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS.....	50
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>51</b>

# 1 - INTRODUÇÃO

## 1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A atividade de exploração econômica e gestão do desporto profissional assume natureza empresarial quando é relacionada ao licenciamento de marcas e produtos, promoção de torneios e competições, cessão de direitos e transmissão de eventos, contratos de patrocínio e da exploração comercial da imagem de atletas profissionais. Transformar clubes e federações em empresas é uma questão de adequação da forma societária à atividade praticada.

Neste contexto, presencia-se o interesse de poderosas empresas multinacionais nos clubes de futebol do Brasil para investir e divulgar suas marcas.

Uma tentativa do governo federal de normatizar o assunto foi editar a Medida Provisória nº 79, em 27 de novembro de 2002. Esta medida dispõe sobre o direito ao ressarcimento dos custos de formação de atleta não profissional e a exploração comercial da imagem do atleta profissional, além de adaptar o tratamento diferenciado do desporto profissional à Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, e dá outras providências. A referida medida provisória faculta às entidades desportivas a adotarem uma das formas empresariais do Código Civil.

Art. 7º É facultado às entidades desportivas constituírem-se regularmente em sociedade empresaria, segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei nº 10.406, de 2002 – Código Civil.

No entanto as empresas que não se adequarem serão proibidas de algumas práticas conforme citadas abaixo.

Art. 9º As entidades desportivas que não se constituírem regularmente em sociedade empresária segundo o art. 7º:

I – ficam impedidas de obter empréstimos, financiamentos ou patrocínios de entidades ou órgãos públicos, inclusive empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades controladas, direta ou indiretamente, pela União;

II – não têm direito ao ressarcimento de que trata o art. 3º; e

III – sujeitam-se ao regime da sociedade em comum, em especial ao disposto no art. 990 da Lei nº 10.406, de 2002 – Código Civil.

Surgiu, desta forma, a idéia de clube-empresa como resposta às necessidades de transparência nas atividades desportivas nacionais.

A nova legislação possibilita aos clubes adotarem uma forma empresarial, desde que se seus dirigentes não contem com profissionais capacitados para criar um planejamento que dê resultados, o que fará com que o progresso ocorra de forma muito lenta. Aparece, então, a necessidade de adequação das práticas contábeis às especificações inerentes aos clubes desportivos. O caminho a percorrer no sentido de adequar a contabilidade destas instituições é longo e uma das preocupações será o método de custeio mais apropriado para auxiliar os gestores na tomada de decisões.

Na entidade em estudo não existe nenhum tipo de controle dos custos inerentes às atividades desenvolvidas pela mesma. O clube está organizado em divisões que desenvolvem esportes diferentes; como é o caso do futebol, do remo, do basquete, dentre outros.

A pesquisa foi realizada através de um estudo de caso onde serão analisados os custos que envolvem a Divisão de Remo do Club de Regatas Vasco da Gama com sede náutica na Lagoa Rodrigo de Freitas na cidade do Rio de Janeiro. Este estudo por divisão faz-se necessário para uma melhor visualização dos processos ocorridos em cada divisão.

## 1.2 TEMA

Esta monografia tem como tema o desenvolvimento de uma proposta para a implantação do Custeio Baseado em Atividade na gestão da divisão de remo do Club de Regatas Vasco da Gama.

## 1.3 PROBLEMA

Como relacionados anteriormente, os clubes desportivos no Brasil deverão sofrer reformulações nos próximos anos. Neste sentido, a falta de um sistema de custo adequado e que especifique com clareza onde são utilizados os recursos faz com que muitas entidades desportivas não tenham uma visão aprofundada de sua organização, o que contribui para que as decisões tomadas, algumas vezes, não sejam as mais corretas.

Mediante este fato levanta-se a importância de considerar uma metodologia de custeio que adequar-se-ia melhor a este tipo de instituição. Será observado que o Custeio Baseado em Atividades pode ser indicado para auxiliar estas instituições no desenvolver da sua gestão estratégica.

A principal característica do Custeio por Atividades é apropriar os custos indiretos. Na instituição em estudo foi observada a necessidade de elencar estes custos indiretos e relacioná-los às atividades desenvolvidas pelo mesmo. Assim, vendo a necessidade de possuir um sistema de custeio é que foi realizado este estudo de caso, no qual se propõe um sistema de custos para a apuração dos custos de uma entidade esportiva, mais especificamente a sede náutica do Clube de Regatas Vasco da Gama. Desta forma responder-se-á a questão: **como compor o custo individual dos atletas de remo do Club de Regatas Vasco da Gama?**

#### 1.4 OBJETIVOS

O objetivo geral desta monografia é o desenvolvimento de uma proposta para a implantação do Custeio Baseado em Atividade na gestão de uma instituição desportiva, mais especificamente a Sede Náutica do Club de Regatas Vasco da Gama.

Como objetivos específicos pretende-se:

- apresentar conceitos de custos;
- identificar os sistemas de custeio;
- apresentar o Custeio Baseado em Atividades;
- identificar as atividades da referida entidade;
- relacionar os custos/recursos consumidos pela entidade em estudo;
- compor através do Custeio por Atividades como apurar o custo individual dos atletas da equipe de remo do clube em estudo.

#### 1.5 JUSTIFICATIVA

Nos últimos anos a forma de administração dos clubes desportivos brasileiros vem sofrendo severa crítica. Embora possuam atletas valorizados internacionalmente não foi elevado o nível organizacional ao mesmo patamar de clubes europeus, como é o caso do Manchester United da Inglaterra.

Segundo Afif (2000, p. 170) “o futebol só progrediu, na Inglaterra, depois que vários clubes se transformaram em sociedades anônimas”. Hoje, o campeonato inglês é um dos mais rentáveis e organizados do futebol mundial.

O Manchester United é o caso mais expressivo de sucesso empresarial. De acordo com Afif (2000, p. 171), este 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.

Na atualidade o tratamento jurídico da maioria dos clubes desportivos brasileiros trata-se de sociedade civil sem fins lucrativos. Com a lei Pelé (Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998) os clubes desportivos terão a opção de assumir uma forma jurídica

empresarial e juntamente com esta alteração contratual surge a necessidade de adequar as práticas contábeis dentro destas instituições.

Art. 27. É facultado à entidade de prática desportiva participante de competições profissionais:

I – transformar-se em sociedade civil de fins econômicos;

II – transformar-se em sociedade comercial;

III – constituir ou contratar sociedade comercial para administrar suas atividades profissionais.

Desta forma, torna-se essencial nos dias de hoje a implementação de um sistema de custos que seja capaz de mensurar o desempenho das instituições desportivas, além de apresentar alternativas que tragam dados para um planejamento das ações futuras que acarretem um melhor desempenho da atividade.

Como ainda não existe um controle de custos na sede náutica do Club de Regatas Vasco da Gama (setor responsável pela administração, controle e treinamento da modalidade remo), este trabalho servirá como argumento para a implantação de um método de custeio que supra a deficiência encontrada por estes gestores na avaliação do seu desempenho econômico.

Com o intuito de ajudar a resolver os problemas existentes neste setor, sabendo da relevância da Contabilidade de Custos, mais especificamente o Custeio Baseado em Atividades, para um correto conhecimento dos custos das atividades e para a tomada de decisões, comprovou-se a necessidade da realização deste trabalho.

## 1.6 METODOLOGIA

Mezzaroba e Monteiro (2003, p.3-7) iniciam sua obra destacando que a forma mais simples de conhecimento é aquela que provém das informações que são recebidas através de nossos próprios sentidos. São acompanhadas as mudanças no estado físico da natureza, a exemplo do sol e da chuva, e são utilizados apenas os sentidos para compreendê-las e identificá-las. Mas este modo naturalmente humano de conhecer é, entretanto, primário. A realidade não se limita àquilo que se vê, que se ouve ou que se sente. Estes autores relembram que, algumas vezes, ao longo da

história a humanidade foi enganada pelos sentidos. Sendo assim é que se pretende constatar a importância do chamado conhecimento científico para este estudo.

Mas então o que é o conhecer? De acordo com Cervo e Bervian (1983, p.6), “é uma relação que se estabelece entre o sujeito que conhece e o objeto conhecido. No processo de conhecimento o sujeito cognoscente se apropria, de certo modo, do objeto conhecido”.

Deve-se destacar que o que norteia este trabalho é o conhecimento científico e que critérios devem ser seguidos para o alcance dos objetivos previamente determinados nesta pesquisa. Não é possível desenvolver um trabalho científico sem os instrumentos comprovadores.

Ampliando os conhecimentos acerca da ciência Cervo e Bervian (1983, p. 9) destacam que esta “é entendida como uma busca constante de explicações e soluções, de revisão e reavaliação de seus resultados e tem a consciência clara de sua falibilidade e de seus limites”.

Beuren (2003, p. 27-28), demonstra que para Ludícibus e Marion, a Contabilidade não é uma ciência exata, mas uma ciência social. Ainda que ela utilize métodos quantitativos como sua principal ferramenta, é a ação humana que gera e modifica o fenômeno patrimonial.

Toda ciência pressupõe a existência de um objeto que norteia seus estudos. No caso da contabilidade seu objeto é o patrimônio. Beuren (2002, p. 29) afirma que “dentro de uma perspectiva ampla, o objeto da Contabilidade configura-se no patrimônio. Em um escopo mais delimitado, pode-se estabelecer que é o acompanhamento das variações do patrimônio de uma entidade”.

Assim, como o objeto, o método aplicado nos trabalhos também é de fundamental importância. O método é o que viabiliza o processo de construção da monografia e Salomon (1999, p.252-254) diz que esta possui sentido Lato e sentido Estrito; em sentido estrito é o tratamento escrito de um tema específico que resulte de pesquisa científica com o escopo de apresentar uma contribuição relevante ou original e pessoal à ciência; em sentido Lato é todo trabalho científico de primeira mão, que resulte de pesquisa. Enfim, no sentido acadêmico é o tratamento escrito aprofundado de um só assunto, de maneira descritiva e analítica, em que a reflexão é atônica.

De acordo com Beuren (2003, p. 40-41), “monografia é um trabalho acadêmico que objetiva a reflexão sobre um tema ou problema específico e que resulta de um procedimento de investigação sistemática”. A autora subdivide o estudo monográfico, no seu aspecto metodológico, em teórico, teórico-empírico e estudo de caso.

O trabalho monográfico pode ser enquadrado quanto aos seus objetivos como uma pesquisa exploratória. Quanto à pesquisa exploratória, de acordo com Salomon (1999, p.158-161) pesquisas exploratórias e descritivas são as que têm por objetivo definir melhor o problema, proporcionar as chamadas intuições de solução, descrever comportamentos de fenômenos, definir e classificar fatos e variáveis. Segundo Cervo e Bervian (1983, p.78) o estudo exploratório destina-se ao levantamento do material necessário para a investigação. De acordo com o tipo de pesquisa, ter-se-á que reunir instrumentos, aparelhos, materiais diversos ou documentos. Estes últimos constituem a matéria-prima da pesquisa bibliográfica.

Dentre as tipologias quanto aos procedimentos que se referem à maneira como se obtêm os dados, tem-se o estudo de caso. Este possui seu interesse voltado para o desenvolvimento de um só caso ou número limitado de casos, ele diagnostica o problema e indica como solucioná-lo.

Cervo e Bervian (1983, p.57) definem estudo de caso como uma pesquisa sobre um determinado indivíduo, família, grupo ou comunidade para examinar aspectos variados de sua vida.

Finalmente, o trabalho monográfico fica delineado quanto à abordagem do problema. Conforme Beuren (2003) o presente trabalho pode ser enquadrado como uma pesquisa qualitativa, por não se restringir à análise quantitativa dos fatos. Ao contrário do que possa parecer a contabilidade não lida apenas com números, mas também se trata de uma ciência social. Segundo Mezzaroba e Monteiro (2003, p.108):

“a pesquisa qualitativa também pode possuir um conteúdo altamente descritivo e pode até lançar mão de dados quantitativos incorporados em suas análises, mas o que vai preponderar sempre é o exame rigoroso da natureza, do alcance e das interpretações possíveis para o fenômeno estudado e (re)interpretado de acordo com as hipóteses estrategicamente estabelecidas pelo pesquisador”.



Estes autores ressaltam que a não observação correta dos elementos que envolvem a pesquisa pode acarretar a perda do sentido da pesquisa.

Esta monografia quanto aos objetivos caracteriza-se como uma pesquisa exploratória e quanto aos procedimentos como um estudo de caso. O trabalho consiste no desenvolvimento de uma proposta para a implantação do Custeio Baseado em Atividades na gestão de uma instituição desportiva, mais precisamente a divisão de remo do Club de Regatas Vasco da Gama, que será realizado baseado em conhecimentos anteriores, complementados com pesquisas sobre o assunto e com o levantamento de todos os dados necessários para a obtenção dos objetivos. O mesmo será concluído com a apresentação dos resultados obtidos.

Durante a execução dos trabalhos foram feitas visitas à divisão desportiva, onde foram coletados os dados através de observações e com os profissionais que estão diretamente envolvidos no trabalho, como é o caso do técnico da equipe, do contador e do advogado da instituição. Estas coletas foram efetuadas através de entrevistas não estruturadas.

O resultado obtido neste estudo de caso não é limitado exclusivamente à unidade em estudo, mas será possível ainda, utilizá-lo em outras unidades da instituição, caso sejam realizados os ajustes das peculiaridades.

## 1.7 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Para uma melhor compreensão do presente trabalho é imprescindível relatar como ele foi organizado. No caso em questão o mesmo foi dividido em três capítulos, sendo estes subdivididos em seções.

O primeiro capítulo refere-se à introdução do presente trabalho, e está subdividido em sete seções. Primeiramente são feitas as considerações iniciais acerca do trabalho, seguida do tema. Em seguida é feita a identificação da problemática básica, da exposição dos objetivos pretendidos e da justificativa. Na seqüência é procedida a identificação da metodologia que será empregada e, por fim, é apresentada a organização do estudo.

No capítulo dois, composto por três seções, será abordada primeiramente a contabilidade de custos. Na segunda seção discutir-se-á os métodos de custeio. Na

seção seguinte será abordada a importância do custeio baseado em atividades no processo de gestão empresarial.

No terceiro capítulo apresentar-se-á um estudo de caso em um clube desportivo. Três seções comporão o capítulo. Na primeira far-se-á uma breve apresentação do clube analisado. Na segunda seção será descrito o funcionamento da Sede Náutica e por fim, será abordado uma análise de como se configuraria a implantação do sistema de custos aplicável a sede náutica do Club de Regatas Vasco da Gama.

Finalmente, serão apresentadas as conclusões resultantes do estudo e a bibliografia do presente trabalho.

## **2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA**

Neste capítulo abordar-se-á a origem e conceitos inerentes à contabilidade de custos. Em um primeiro momento serão inseridos os conceitos e fundamentos dos sistemas de acumulação de custos e metodologias de custeio. Em seguida poder-se-á observar as características do sistema Activity Based Costing, a importância do ABC no processo de gestão empresarial e as dificuldades para a implantação do ABC. Finalizando tratar-se-á do ABC como método de custeio.

### **2.1 – A Contabilidade de Custos**

#### **2.1.1 – Origem**

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 as empresas comerciais”. Tanto para a apuração do resultado quanto para o arrolamento do balanço, era necessário apenas o levantamento físico dos estoques. Feito isto, bastava verificar o valor pago por item estocado e atribuir este valor a cada item. Em seguida somava-se aos estoques iniciais as compras do período, menos os estoques finais, e chegava-se ao custo das mercadorias vendidas.

Segundo o mesmo autor, os bens eram produzidos pelas famílias que, na maioria das vezes, não se constituíam em entidades jurídicas. Na verdade, quem comercializava era quem se constituía em entidade jurídica, tornando fácil a apuração dos custos de comercialização através dos documentos de aquisição.

Já com o surgimento das indústrias tornou-se mais complexa a apuração destes valores, uma vez que se tratavam agora de pagamentos efetuados aos fatores de produção utilizados. Surge desta forma a contabilidade de custos, empenhada em oportunizar a real apropriação dos custos nas empresas industriais (MARTINS, 1998).

De acordo com Neves e Viceconti (2000, p. 6), “a Contabilidade de Custos, nos seus primórdios, teve como principal função a avaliação de estoques em empresas industriais, que é um procedimento muito mais complexo do que nas comerciais, uma vez que envolve muito mais que a simples compra e revenda de mercadorias”.

Então temos dois momentos, a Era Mercantilista, onde existia essencialmente a contabilidade financeira e a Revolução Industrial, quando surge de fato a contabilidade de custos.

### 2.1.2 – A Importância da Contabilidade de Custos

A contabilidade de custo deve ser condição indispensável para as empresas na atualidade. Empresas que compram produtos para revenda imediata, ou seja, empresas comerciais têm mais facilidades para apurar seus custos comparadas às empresas industriais; porém a contabilidade de custo pode auxiliar, por exemplo, para formar seu preço de venda.

Segundo Netto (1959, p. 17) para enfrentar o mercado, a concorrência, o ritmo dos negócios, a economia e expandir é preciso possuir elementos e relatórios que demonstrem a eficiência da empresa.

Na contabilidade de custos a necessidade de informações, não se justifica apenas para simples auxílio na tomada de decisões, mas também como ferramenta de comprovação do desempenho da empresa, junto aos sócios ou futuros investidores.

### 2.1.3 – Terminologias Utilizadas

Neves e Viceconti (2000, p.11-18) conceituam os termos listados abaixo da seguinte forma:

**Gastos** – renúncia de um ativo pela entidade com a finalidade de obtenção de um bem ou serviço, representada pela promessa de entrega de bens ou direitos (normalmente dinheiro).

**Investimento** – gasto com bem ou serviço ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a períodos futuros.

**Custo** – gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços; são todos os gastos relativos à atividade de produção.

**Despesa** – gastos com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos com a finalidade de obtenção de receita.

**Desembolso** – pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço. Pode ocorrer concomitantemente com o gasto (pagamento à vista) ou depois deste (pagamento a prazo).

**Perda** – é um gasto não intencional decorrente de fatores externos fortuitos ou da atividade produtiva normal da empresa.

**Custos indiretos** – são os custos que dependem de cálculo, rateios ou estimativas para serem apropriados aos diferentes produtos, portanto, são custos apropriados indiretamente aos produtos.

**Custos diretos** – são aqueles que podem ser apropriados diretamente aos produtos fabricados, porque há uma medida objetiva de seu consumo nesta fabricação.

## 2.2 – Métodos de Custeio

Martins (1998, p.379) ressalta que a decisão de qual método de custeio utilizar depende de quem será o usuário e o que fará com as informações. Para tanto é necessário que se defina junto ao usuário da informação o que ele necessita, explicando o que pode ou o que não pode prover o método.

Os métodos de custeio diferenciam-se pela maneira como tratam os diferentes tipos de custos. Os dispostos nesta monografia são: o custeio por absorção; o custeio direto ou variável e o custeio baseado em atividades.

A seguir, apresenta-se mais sobre cada um desses métodos de custeio para que seja possível compreender o porquê da opção pelo Custeio Baseado em Atividades neste trabalho de conclusão de curso.

### 2.2.1 – Custeio por Absorção

Segundo Santos (1990, p.34) quando a contabilidade procura custear o produto, atribuindo-lhe também parte dos custos fixos, diz-se estar utilizando o método de custeamento por absorção ou integral. Este método consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, de forma direta e indireta (rateio).

Martins (1998, p.42) destaca que o custeio por absorção não é um princípio contábil propriamente dito, mas uma metodologia decorrente deles, nascida com a própria Contabilidade de Custos. Ainda é adotado pela contabilidade financeira, portanto válido tanto para fins de Balanço Patrimonial e Demonstrações de Resultados, como também, na maioria dos países, para balanços e lucros fiscais.

Santos (1990, p.34) afirma que o método de custeamento por absorção é falho em muitas circunstâncias como instrumento gerencial de tomada de decisão, por que utiliza “rateio” dos chamados custos fixos, que muitas vezes aparenta ser lógico, poderá levar a decisões enganosas.

Segundo Leone (1997, p.24), este método inclui todos os custos indiretos de fabricação de um certo período nos custos de seus produtos, processos ou serviços. Obtém-se, desta forma, todos os custos (diretos e indiretos) de cada objeto de custeio.

Conclui-se, então, que o custeio por absorção é um método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, sendo atualmente o método mais utilizado.

### 2.2.2 – Custeio Variável

Segundo Leone (1997, p.24-25), este critério leva em conta os custos diretos e variáveis, ou seja, que sejam de fácil identificação com o produto, e que seja variável obedecendo a um indicador que represente o produto. Um exemplo da variabilidade do custo do produto é o custo das instalações fabris, que podem ser utilizadas de acordo com as horas-máquinas consumidas pelo produto. O objetivo deste critério é a obtenção da contribuição marginal total ou unitária de cada objeto de custeio, eliminando o rateio que muitas vezes é ineficiente.

Martins (1998, p.214) explica que, pela própria natureza dos custos fixos (invariabilidade), arbitrariedade em seu rateio e variação por unidade em função de oscilações do volume global, e por propiciar valores de lucro não muito úteis para fins decisórios, criou-se um critério alternativo ao Custeio por Absorção. Trata-se do Custeio Variável, em que só são agregados aos produtos seus custos variáveis, considerando-se os custos fixos como se fossem despesas.

Nas demonstrações, a base do custeio variável, obtém-se um lucro que acompanha sempre a direção das vendas, o que não ocorre com a absorção. Mas, por contrariar a competência e a confrontação, o custeio variável não é válido para balanços de uso externo, deixando de ser aceito tanto pela Auditoria Independente quanto pelo Fisco.

O método de custeio variável é definido por Santos (1990, p. 39) como sendo o método que apropria todos os custos variáveis, quer sejam diretos ou indiretos e somente os variáveis. Os custos fixos são considerados como despesas do período,

indo diretamente para o resultado do exercício. Os estoques são formados somente com os custos variáveis.

Santos (1990, p. 39) ressalta ainda que “a diferença entre a receita líquida de venda e os custos variáveis, é chamada de margem de contribuição. Essa definição ocorre porque o resultado obtido deve contribuir tanto para a absorção dos custos fixos, como para a obtenção do lucro total da empresa”.

Quando se adota o método de custeamento variável o primeiro passo é separar os custos em fixos e variáveis, onde somente os custos variáveis irão integrar o custo dos produtos vendidos e conseqüentemente os estoques. Os demais custos serão contabilizados como despesas do período.

### 2.2.3- Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Serão dispostas neste item as características do Custeio Baseado em Atividades, tais como sua definição, as finalidades do sistema, o significado de atividades e os direcionadores de custos.

#### 2.2.3.1 – Definição do ABC

Neves e Viceconti (2000, p. 128) citam que o “chamado Custeio ABC (Activity Based Costing) é um método de custeio que, como o próprio nome indica, está baseado nas atividades que a empresa efetua no processo de fabricação de seus produtos”.

O ABC é definido por Martins (1998, p.93) como sendo uma metodologia de custeio, a qual procura diminuir as distorções provocadas pelo rateio dos custos indiretos. Diz ainda que a utilização do ABC não está limitada ao custeio de produtos, ele proporciona a melhor visualização dos custos, analisando as atividades executadas dentro da empresa e suas relações com os produtos.

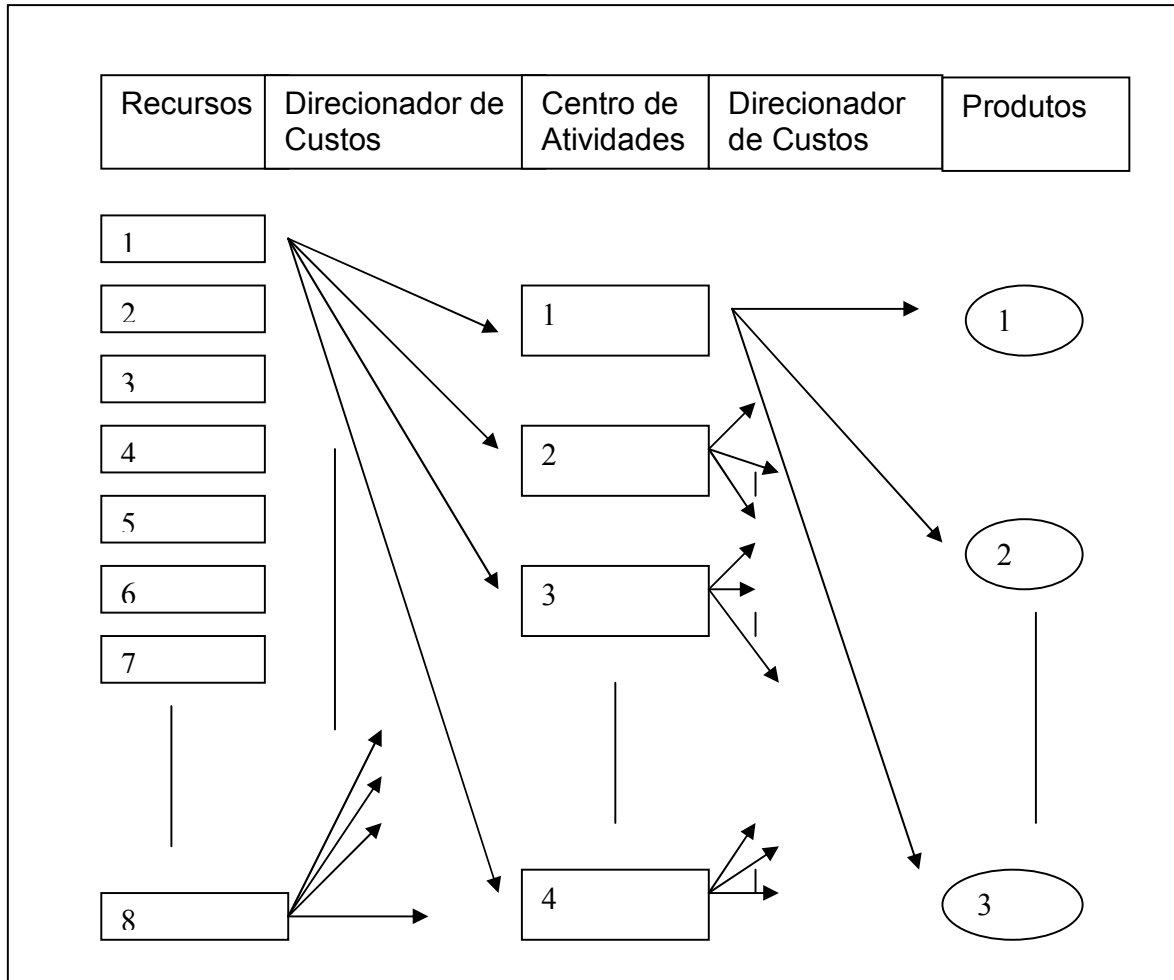


Nakagawa (1994, p.40) define o ABC como uma “metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionada com as atividades que mais confrontam o consumo de recursos de uma empresa”.

Leone (2000, p.254-255), em um primeiro momento trata como diretos os custos indiretos de fabricação, não em relação aos produtos mas às atividades. A idéia básica é mostrar que as operações industriais podem ser subdivididas em atividades. Estas atividades consomem os custos indiretos e os produtos e serviços consomem essas atividades. Desta forma o controle dos custos indiretos dos produtos ou serviços é mais exato.

Ching (1997, p.41) comenta que o “ABC é 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”.

O Custeio Baseado em Atividades é definido de diversas formas, de acordo com o nível de entendimento de cada autor. Para se utilizar o ABC é necessária a definição das atividades relevantes dentro dos departamentos, bem como dos direcionadores de recursos que irão alocar os diversos custos incorridos as atividades. Custeadas as atividades, a relação entre estas e os produtos, são definidas pelos direcionadores de atividades que levam o custo de cada atividade aos produtos.

**Figura 1 – Modelo ABC**

**Fonte:** Cogan (1997, p.37 apud ABBAS, 2001, p.45)

Com base nestes conceitos pode-se definir que o Custeio Baseado em Atividades trata-se de um método de custeio que identifica as atividades da empresa apurando seus custos através da determinação dos direcionadores de custos. As atividades são relacionadas aos produtos ou serviços, permitindo aos administradores um melhor entendimento como são utilizados os recursos da instituição.

### 2.2.3.2 – Finalidades do ABC

Muitos autores identificam diversas finalidades para o Custeio por Atividades, a mais defendida é a de eliminar distorções na alocação dos custos indiretos. No entanto, existem muitas outras finalidades.

De acordo com Brimson (1996, p.39), a contabilidade por atividades ajuda no processo de gestão proporcionando maior qualidade nas decisões. Este autor cita várias finalidades, tais como: melhorar as decisões baseadas no custo do produto que reflita o processo de produção, facilitar a eliminação de desperdícios, indicar as origens dos custos, ligar a estratégia corporativa à tomada de decisões operacionais, propiciar *feedback* quanto à obtenção dos resultados esperados das estratégias para que ações corretivas possam ser iniciadas, encorajar a melhoria contínua e o controle da qualidade total e, melhorar a rentabilidade pelo completo monitoramento do custo do ciclo de vida e desempenho.

Nakagawa (1994, p.62) menciona que o ABC pode transformar-se em uma poderosa ferramenta de impulso para atitudes das pessoas envolvidas no processo de mudanças de uma empresa; sugerindo que este contribui para a mudança da cultura organizacional.

A mudança na cultura organizacional pode promover um diferencial para as empresas na atualidade. No caso do Custeio por Atividades, esta mudança vem acompanhada da melhora na rentabilidade através do monitoramento das atividades.

### 2.2.3.3 - Significado de Atividades

De acordo com Brimson (1996, p.62) uma atividade é a combinação dos diversos elementos que compõe uma empresa, com o objetivo de gerar produtos ou serviços. Segundo o autor, a atividade é a esquematização de como é gasto o tempo para alcançar sua meta.

Segundo Nakagawa (1994, p.42):

“em sentido restrito, a atividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu

ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos. Em sentido mais amplo, entretanto, a atividade não se refere apenas a processos de manufatura, mas também à produção de projetos, serviços etc., bem como às inúmeras ações de suporte a esses processos”.

Para especificar o referido pode-se citar Hansen e Mowen (2001, p.393) que esclarecem que “quando existe um inventário de atividades, atributos de atividades são então usados para definir as atividades. Atributos de atividades são itens de informações financeiras e não-financeiras que descrevem as atividades individuais. Um dicionário de atividades lista as atividades em uma organização juntamente com os atributos desejados”.

Boisvert (1999, p.55) esclarece que, segundo ele, existem duas maneiras de abordar a descrição das atividades. Uma consiste em ir das tarefas às atividades em processo e outra que consiste em ir dos processos da empresa às atividades. Segundo o autor, a necessidade informacional que justifica a decisão de implantar o Custeio por Atividades é que determina a metodologia escolhida. O tamanho do projeto e a frequência do fornecimento das informações também influenciam na escolha da metodologia.

#### 2.2.3.4 - Direcionadores de Custos (*cost drivers*)

Segundo Neves e Viceconti (2002, p. 129) a atribuição dos custos às atividades, quando não puder ser efetuada diretamente, deve ser feita através da utilização dos direcionadores de recursos, que são indicadores da forma como as atividades consomem os recursos produtivos. Já a atribuição dos custos, alocados inicialmente às atividades da maneira descrita anteriormente, aos produtos é efetuada com o uso dos direcionadores de atividades, que são indicadores de quanto os produtos consomem das atividades. Tanto os direcionadores de recursos quanto os direcionadores de atividades, embora tenham finalidades diferentes, são denominados direcionadores de custos (*cost drivers*).

Assim como Neves e Viceconti explicaram no parágrafo anterior, Nakagawa (1994, p. 74) também caracteriza o *cost driver* utilizado no ABC para duas situações, primeiro como mecanismo para rastrear e indicar os recursos consumidos pelas

atividades, caso em que é chamado de *cost driver* de recursos. E segundo, como mecanismo para rastrear e indicar as atividades necessárias para a fabricação de produtos ou atender os clientes, caso em que é chamado de *cost driver* de atividades.

É possível, desta forma, observar a nítida divisão feita por estes autores entre direcionadores de recursos e direcionadores de atividades.

Nakagawa (1994, p.74) amplia este conhecimento explicando que *cost driver* é uma transação que determina a quantidade de trabalho e não a duração e, através dela, o custo de uma atividade. Definindo de outra maneira, *cost driver* é um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos”.

Alguns exemplos de direcionadores de custos são o número de *setups*, número de ordens, número de clientes, número de partes e componentes além de uma gama enorme de itens que são muitas vezes inerentes a cada tipo de atividade.

### 2.3 - Importância do ABC no Processo de Gestão Empresarial

Com a globalização o mundo dos negócios sofreu uma reformulação. Os clientes mais exigentes esperam produtos de baixo custo e alta qualidade.

No passado a inflação era uma saída para justificar os constantes aumentos nos produtos. Na atualidade isto não é mais uma justificativa.

Para não sucumbir à concorrência as empresas devem tratar como uma estratégia os fatores fundamentais que direcionam o custo e o desempenho.

Brimson (1996) ressalta que “a excelência não pode ser construída sobre um alicerce fraco”. O autor volta no tempo e descreve a evolução conceitual que a humanidade atravessa na história empresarial.

De acordo com o mesmo autor, com a ascensão das empresas japonesas, as empresas ocidentais foram em busca das respostas para o aumento do desempenho oriental. Na época, a resposta encontrada foi que os japoneses estavam fazendo *dumping*. Enquanto isso a Toyota desenvolvia um sistema de produção que combinava as economias da produção em larga escala com a vantagem da variedade de produtos, marcando o início da produção *just in time*.

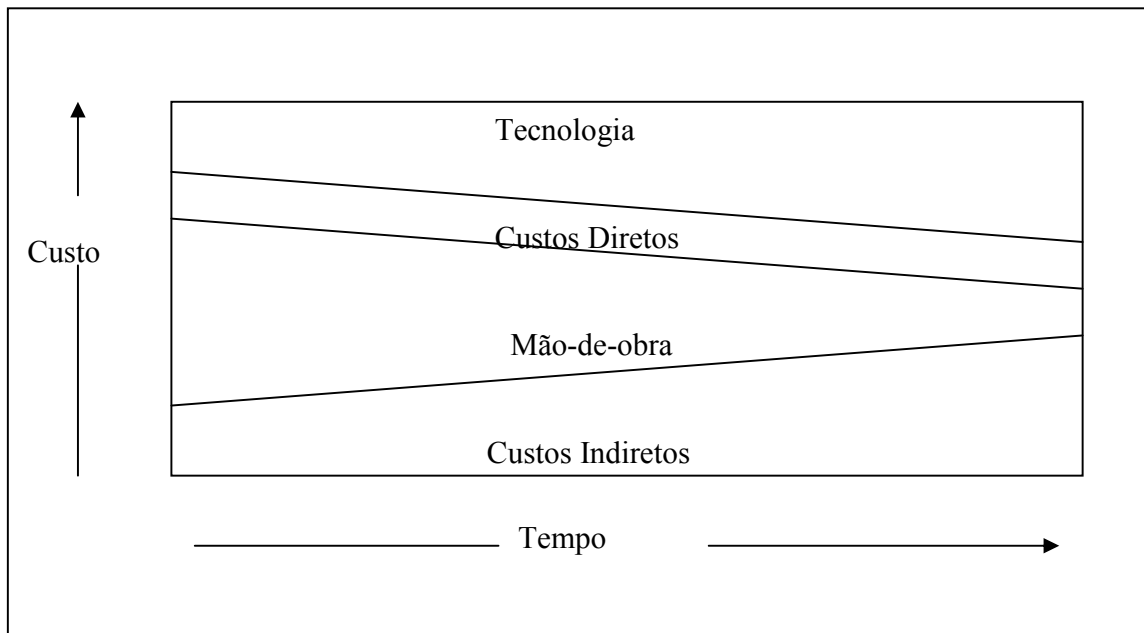
Os americanos obcecados pela mão-de-obra direta baseavam-se em relatórios atrasados e pouco confiáveis. Acreditavam que a mão-de-obra direta era a grande culpada pelo insucesso na lucratividade. Mais à frente, nos anos 70 e 80, as dispensas nestas fábricas chegaram ao topo, a automação finalmente atingiu o chão de fábrica. As empresas orgulhosas achavam que seus problemas estavam resolvidos.

No entanto o fardo aumentou, segundo Brimson (1996). A mão-de-obra não era mais o que justificava o fracasso, e novas preocupações surgiram. A tecnologia trouxe consigo o aumento na quantidade de produtos. O departamento de Pesquisa e Desenvolvimento criava novos produtos baseados em novos materiais. O Departamento de Marketing concordava que os antigos produtos seriam substituídos pelos novos, exigindo um aumento na produção. No entanto, os novos produtos eram lançados e os antigos permaneciam como forma de manter a clientela antiga, BRIMSON (1996).

Em decorrência, aumentou o volume de produtos, os funcionários tornaram-se especializados para operarem as máquinas e as informações tornaram-se complexas exigindo um grupo de executivos altamente treinados. Entretanto, não era possível avaliar o efeito nos custos destas informações, nem a abrangência de decisões erradas baseadas em dados não verdadeiros, BRIMSON (1996).

Enfim, a mão-de-obra foi substituída pela automação; mas isto não representou um diferencial para a empresa que a implantou visto que não existia um monopólio em tecnologia de automação. As despesas indiretas aumentaram não apenas devido à automação, mas também devido ao aumento do pessoal administrativo. A máquina empresarial tornou-se complexa demais para continuar com os velhos relatórios contábeis.

**Figura 2** – Evolução do perfil dos custos nas últimas décadas



**Fonte:** Ching (1997, p.18 apud ABBAS 2001, p.35)

Com o advento dos anos 80 as empresas industriais ficaram cientes de suas deficiências informacionais e artigos sobre o assunto foram lançados. Em resposta ao caos outrora estabelecido surge a nova abordagem da contabilidade de custos, o gerenciamento por atividade, que segundo autor anteriormente citado, proporciona uma visão completa da empresa ocasionando o cumprimento das metas fundamentais da mesma.

De acordo com o Ibracon (1992, p.94), “paralelamente à introdução de novas tecnologias de manufatura, estudos sobre modelos de custos continuaram sendo desenvolvidos, visando seu aperfeiçoamento e adequação aos novos ambientes, fazendo surgir o moderno conceito de *Custeio por Atividades*”.

Assim como a sociedade evolui, as empresas seguem o mesmo caminho, o do aperfeiçoamento contínuo. É de fundamental importância para qualquer metodologia de custeio adaptar-se a tais mudanças.

### 2.3.1 - Processo de Gestão Empresarial

Segundo Moraes (2000, p. 13), “a administração é o processo de planejar, organizar, dirigir e controlar os esforços realizados pelos membros da organização, utilizando todos os outros recursos organizacionais para alcançar objetivos estabelecidos”.

De acordo com a mesma autora, pode-se entender o processo como um modo sistemático e contínuo de realizar algo e compreender uma seqüência de funções que se relacionam de maneira interdependente. A realização dessas funções caracteriza o trabalho do administrador, independentemente do nível hierárquico em que se situe e do tipo de organização em que atue, com ou sem finalidade lucrativa, pública ou privada, manufatura ou de prestação de serviços.

Planejar e organizar representam aspectos mais abstratos do processo administrativo, enquanto dirigir e controlar caracterizam aspectos mais concretos, determinando o trabalho efetivo com pessoas.

### 2.3.2 - Influência do ABC no Processo de Gestão Empresarial

De acordo com Brimson (1996, p.83) “um sistema gerencial estruturado em atividades assegura que os planos sejam transmitidos para o nível em que as ações possam ser tomadas. Atividades são o que as organizações fazem. Para fazer mudanças, devemos modificar o que as pessoas fazem. Desta forma, as mudanças, em última análise, devem ser feitas nas atividades”.

Os métodos tradicionais não permitem observar detalhadamente as atividades. Desta forma, não fornecem informações detalhadas para identificar as mudanças necessárias.

De acordo com Brimson (1996, p.93) “a contabilidade por atividades propicia informações que dão um quadro realista do impacto de uma variedade de decisões sobre o consumo corrente de uma atividade. Isto auxilia os gerentes a determinar o *mix* da linha de produção, preço, desenvolvimento de uma estratégia de fabricar/comprar, avaliar novas tecnologias e tomar outras decisões importantes”.



Segundo Boisvert (1999, p.18-19) “a contabilidade de gestão produz informação útil à elaboração de estratégias e à melhoria da performance da empresa em geral”.

Mesmo os sistemas de custeio que rateiam a mão-de-obra ao nível de departamento não são tão eficientes quanto o custeio por atividades, pois aqueles captam o custo total da mão-de-obra, não proporcionando a visualização de como ela é utilizada. Para rastrear com eficácia os custos é necessário compô-lo em atividades.

### 2.3.3 - Dificuldades para a Implantação do ABC

A contabilidade de custos vem sofrendo algumas críticas quanto a sua eficácia no fornecimento de informações para o processo decisório. Estas críticas podem, mesmo que sutilmente, prejudicar a confiabilidade nas informações geradas pelo sistema de custos. O fato de existir qualquer indício contra o método pode justificar a não implantação, alegando o custo envolvido na instalação.

Goldratt e Cox (2002, p. 52) faz uma crítica à contabilidade de custos questionando se a real necessidade de informação das empresas está sendo respondida. A pergunta seria se a empresa está ou não ganhando definitivamente dinheiro com a produção. Goldratt e Cox (2002, p. 169) continua sua crítica de forma mais específica referindo-se agora ao Custeio por Atividades. Segundo este, os custos não devem ser analisados considerando os centros de trabalho, mas sim os gargalos existentes na produção. De acordo com a Teoria das Restrições, a capacidade da fábrica é igual à capacidade dos seus gargalos. O que os gargalos produzem em uma hora é equivalente ao que a fábrica produz em uma hora.

Outro paradoxo pode ser confirmado pelo trabalho desenvolvido por Beuren (2002, p.7) quanto ao uso do Custeio Baseado em Atividades nas maiores empresas de Santa Catarina. A autora relata que “as empresas de Santa Catarina têm amplo conhecimento do sistema ABC; algumas empresas que implantaram esse sistema já estão desistindo de seu uso, em função da complexidade para apropriar os custos indiretos e as despesas às atividades e estas aos produtos”.

Embora o ABC seja apontado pelas empresas catarinenses pesquisadas, como o sistema de análise de lucro mais acurada para tomada de decisões sobre que produto

produzir ou que serviço fornecer, o referido sistema não vem sendo utilizado pela maioria das empresas consultadas. Beuren (2002, p.18) conclui que “a pesquisa mostrou, como referência para a reflexão, que o sistema ABC não está sendo o remédio para a cura de todos os males, como se estava propagando, e a sua utilização não está sendo feita pelo número desejado de empresas e na velocidade esperada”.

Guerreiro (2002, p. 23) defende a existência de uma contradição na utilização do ABC, qual seja: “o ABC tem uma grande difusão e aceitação no meio acadêmico e empresarial apesar de apresentar uma baixa eficácia informativa no que diz respeito à gestão de rentabilidade de produtos e negócios”.

Guerreiro (2002, p. 28) continua sua crítica desqualificando a utilização do Sistema ABC como método de custeio para decisão de rentabilidade. Para o autor é fundamentalmente um processo de rateio de custos e despesas fixos aos produtos e, nesse contexto, esse Sistema equivale ao tradicional método de custeio por absorção, diferindo apenas no que diz respeito à forma operacional de alocação dos custos fixos aos produtos.

Segundo Guerreiro (2002, p.26) é a análise de rentabilidade que subsidia as decisões gerenciais específicas, dentre as quais se destacam:

- a) definição de produtos que devem ser incentivados;
- b) determinação de produtos que devem ser eliminados;
- c) estabelecimento do *mix* ótimo de produção e vendas, à luz das restrições existentes na empresa;
- d) valorização dos estoques de produtos para cálculo do resultado gerencial global da empresa;
- e) planejamento de preços de venda dos produtos;
- f) análise das relações entre custo, volume e lucro;
- g) análise de ponto de equilíbrio.

Todos os pontos mencionados neste item corroboram para dificultar a aceitação e implantação do Custeio Baseado em Atividades nas empresas. Segundo este autor, é possível encontrar pontos que podem ser adaptados e melhorados para a efetiva validação do referido sistema. Pode-se concluir que trabalhos devem ser desenvolvidos, tendo em vista a melhor adaptabilidade do ABC nas empresas.

Podemos também citar como um dificultador para a implantação do ABC, a resistência a mudanças. Alencar (1995, p.6) observa uma série de fatores inibidores à aceitação de novas idéias ou propostas, como: o hábito, a intolerância à ambigüidade, a baixa tolerância à mudança, o dogmatismo, o medo do desconhecido e a baixa propensão a correr riscos. Por esta razão, os dois grandes desafios a serem trabalhados no contexto organizacional são: como introduzir uma inovação e como facilitar o processo de adaptação dos indivíduos à mudança.

#### 2.3.4 - O ABC como Método de Custeio

O ABC como método de custeio apresenta diversas vantagens sobre os métodos tradicionais. Alguns autores referenciam estas vantagens enfatizando que o fato de rastrear os custos ao contrário de ratear arbitrariamente é o fator preponderante do sucesso do custeio baseado em atividades.

Segundo Brimson (1996, p.74) novos sistemas de gestão de custos são baseados em informações por atividade. Segundo este autor, o gerenciamento por atividades estabelece algumas vantagens, tais como: estabelecer metas de custo e desempenho, identificar desperdícios e melhorar a qualidade das decisões.

De acordo com Boisvert (1999, p. 53) “a concepção de um sistema de contabilidade por atividades corresponde a uma série de etapas cuja ordem de execução difere de acordo com quem concebe o sistema”.

O autor estabelece duas etapas principais para a elaboração da contabilidade por atividades: definição e mensuração das atividades da empresa e definição e mensuração dos objetivos de custo.

Desta forma, analisando quais são as atividades da empresa, qual sua relevância e levando em conta os objetivos de custo é que se inicia a elaboração da contabilidade por atividades. Esta elaboração deve compreender algumas etapas que se distinguem um pouco, segundo cada autor.

De acordo com Boisvert (1999) o sistema de contabilidade por atividades é concebido através das seguintes etapas:

1 – Definição e mensuração das atividades da empresa;

- 2 – Estabelecer uma relação entre os recursos e as atividades através dos direcionadores de recursos;
- 3 – Estabelecer a relação entre as atividades e os direcionadores de atividades;
- 4 – Reagrupamento das atividades por direcionadores de atividades;
- 5 – Definição e medição dos objetos de custos.

Nakagawa (1994, p.81) sugere, embora sem o caráter de exclusividade, as seguintes etapas:

- a) verificar com o *Controller* as contas que compõem os itens classificáveis como Custos Indiretos de Fabricação (CIF) e seus respectivos valores, se possível no nível de cada departamento;
- b) segregar os custos entre aqueles que são consumidos pelas atividades destinadas à produção de produtos, daquelas destinadas ao atendimento de clientes;
- c) separar os departamentos das áreas de suporte por suas principais funções, sendo que estas deverão ter um custo significativo e serem direcionadas por diferentes atividades;
- d) separar os custos dos departamentos transformando-os em centros de custos por funções;
- e) identificar os centros de atividades que deverão ser contemplados no desenho, segregando-os pela característica de apresentarem homogeneidade de processos;
- f) identificar os *cost drivers* (vetores de custos) relativos ao consumo de recursos pelas atividades;
- g) identificar os *cost drivers* relativos à apropriação aos produtos e aos serviços prestados aos clientes;
- h) identificar os níveis das atividades; e
- i) escolher o número de *cost drivers* (vetores de custos) com base nos critérios já discutidos.

Kaplan e Cooper (1998, apud ABBAS, 2001) descrevem quatro etapas para calcular o custo das atividades e dos objetos de custeio no sistema ABC:

Etapa 1 – desenvolver o dicionário de atividades (identificação das atividades): um dicionário relaciona a definição e a respectiva atividade;

Etapa 2 – determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades (atribuir custo a cada atividade). Nesta etapa é feito o desenho do mapa que atribui os recursos às atividades;

Etapa 3 – identificar produtos, serviços e clientes da organização (identificar os objetos de custos). Segundo Kaplan e Cooper (1998) esta é a etapa mais importante, visto que identifica os produtos, serviços e clientes;

Etapa 4 – selecionar geradores de custos da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização (alocar custos das atividades aos objetos de custos).

De acordo com o elencado anteriormente é possível constatar que algumas etapas são comuns aos autores citados. Estas são as que estabelecem as atividades da empresa, os recursos, os direcionadores de custos e a apuração do custo do objeto através da relação entre atividades consumidas e os produtos da empresa.

### **3 – CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES NA GESTÃO DE UMA DIVISÃO DE REMO**

Neste capítulo apresenta-se a estrutura e o funcionamento das atividades desenvolvidas na Sede Náutica do Club de Regatas Vasco da Gama, bem como a formação dos custos envolvidos.

#### **3.1 – A Entidade**

A instituição selecionada para o estudo de caso é a Sede Náutica do Club de Regatas Vasco da Gama, situada na cidade do Rio de Janeiro. Esta instituição é considerada de Utilidade Pública pela Lei nº 949, de julho de 1996 e é uma Sociedade Civil, sem fins lucrativos. Caracteriza-se como entidade desportiva, recreativa, assistencial, educacional e filantrópica.

#### **3.2 – Descrição do Funcionamento da Sede Náutica**

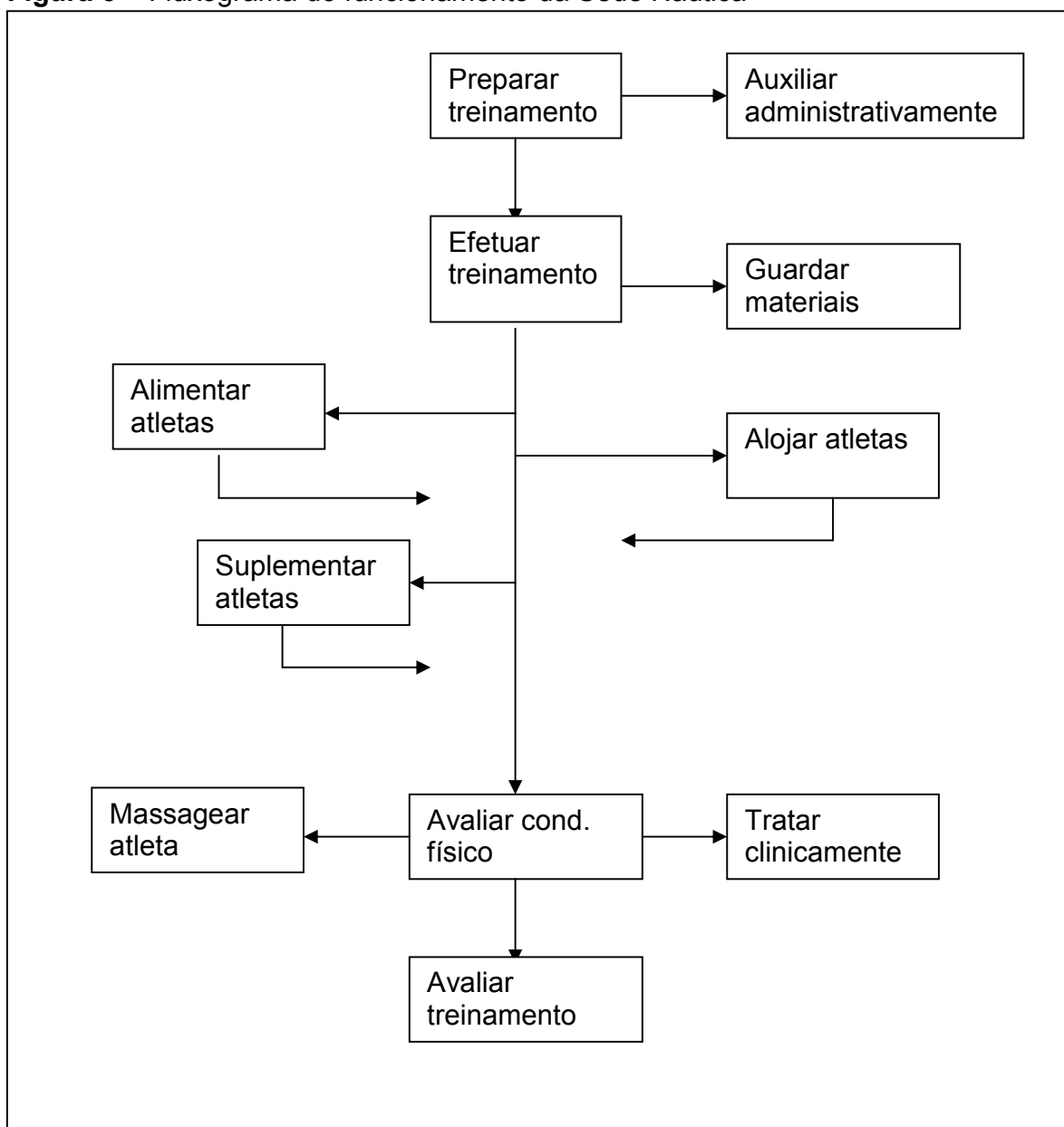
A Sede Náutica comporta além das áreas inerentes ao treinamento desportivo propriamente dito, as áreas onde os atletas se alimentam e residem. Alguns atletas têm sua origem na própria cidade do Rio de Janeiro, outros são provenientes de outros municípios, estados ou até mesmo outros países. O que justifica a existência de instalações destinadas ao alojamento destes atletas. Outro aspecto determinante dos

custos da instituição é a nutrição que deve ser balanceada e dentro das necessidades de cada atleta.

Para que estas necessidades sejam providas o clube mantém:

- duas salas de musculação;
- uma sala climatizada para remo *indoor*;
- sete alojamentos;
- um escritório administrativo;
- uma marcenaria;
- uma cozinha industrial;
- uma copa para o café da manhã;
- uma sala de massagens
- três vestiários;
- um consultório médico;
- uma garagem para barcos;
- um depósito para material desportivo;
- dois depósitos para alimentos.

Para um melhor entendimento a cerca do funcionamento da Sede Náutica foi feito um mapeamento das atividades desenvolvidas.

**Figura 3** – Fluxograma do funcionamento da Sede Náutica

### 3.3 – Aplicação do ABC

A metodologia utilizada é a descrita por Boisvert (1999) de acordo com a elencada na fundamentação teórica. Conforme o mesmo autor 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.



Pela facilidade de entendimento e adequação ao tipo de instituição é que este modelo foi escolhido. Conforme o citado autor são necessários cinco passos para a elaboração do Custeio por Atividades. Das quais, quatro serão demonstradas já se utilizando as características da instituição em estudo.

### 3.3.1 – Etapa 1 – Definição e Mensuração das Atividades da Instituição.

Através de observação *in loco*, foram identificadas as atividades executadas. Dados 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 executada.

No quadro abaixo são elencadas as atividades identificadas a partir do acompanhamento do processo desde a preparação do treinamento, a execução do mesmo por parte do atleta e a utilização de outros serviços colocados à disposição de alguns atletas.

**Quadro 1**– Lista das atividades.

<b>ATIVIDADES</b>	<b>DESCRIÇÃO DAS TAREFAS</b>
1 . Preparar treinamento	a comissão técnica desenvolve o cronograma de treinamento que deverá ser desenvolvido pelo atleta;
2 . Avaliar treinamento	a comissão técnica através de testes com o remo <i>indoor</i> avalia o nível de desenvolvimento do atleta submetido ao treinamento;
3 . Avaliar condicionamento físico	através de avaliações das medidas do atleta, o preparador físico obtém o percentual de gordura e o nível de desenvolvimento da massa muscular;
4 . Efetuar treinamento	o técnico submete o atleta ao treinamento;
5 . Suplementar alimentação	a comissão técnica ministra as doses de suplementação ao atleta;
6 . 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;
7 . Alimentar atletas	em uma cozinha industrial, sob a supervisão de uma nutricionista é elaborado o almoço de alguns atletas;

8 . Auxiliar administrativamente	uma secretária é encarregada de atender as demandas administrativas entre a Sede Náutica e a administração central, neste caso a Sede de São Januário;
9 . Tratar clinicamente	profissionais constataam a demanda por tratamento médico ou massoterapeutico e ministram o tratamento adequado de acordo com o nível de lesão constatado;
10 . Massagear atleta	Massagem relaxante a qual o atleta é submetido após treinamento;
11 . Guardar materiais	um setor é responsável pela guarda do material desportivo de cada atleta.

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 despidos 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 abaixo foram colhidos com as pessoas responsáveis pelas finanças da instituição. Todos os recursos são pagos pela sede oficial, no entanto, por tratar-se de instalações próprias, foi possível fazer a identificação dos recursos utilizados pela sede náutica.

Os recursos utilizados geralmente pela Sede Náutica são:

Água: consiste no valor monetário da água consumida pelos diversos processos envolvidos no desenvolvimento do atleta.

Depreciação do prédio: é o recurso gasto, apropriado mensalmente que diminuem o valor do prédio em função do desgaste pelo uso.

Depreciação de máquinas e equipamentos: refere-se a gastos, apropriados mensalmente que diminuem o valor de máquinas e equipamentos (cafeteira, aparelhos

de ar condicionado, máquinas da marcenaria, etc.) e equipamentos de informática (microcomputadores, impressora), pelo seu período de vida útil.

Energia elétrica: são os recursos relacionados ao gasto com energia elétrica consumida pelas atividades em todo o complexo.

Despesas tributárias: refere-se ao imposto predial único, alvará de licença para funcionamento.

Despesas Financeiras: envolvem os recursos despendidos com movimentação financeira e juros pagos.

Proventos com encargos comissão técnica: envolvem os salários e encargos sociais referentes à remuneração do técnico, preparador físico e demais auxiliares.

Proventos com encargos funcionários: referem-se aos salários e encargos sociais referentes à remuneração de empregados da cozinha, limpeza, segurança, massagista, manutenção e serviços gerais.

Manutenção de bens: recursos destinados à manutenção do prédio, dos móveis, equipamentos de musculação, bancos e lanchas.

Material de expediente: são gastos incorridos com papel para o escritório, bem como cartuchos de tinta para impressoras e demais materiais de consumo.

Material de consumo: refere-se aos materiais utilizados na limpeza dos departamentos do clube.

Telefone: trata-se dos valores monetário do telefone utilizado na instituição.

Serviços de terceiros: refere-se à remuneração de profissionais contratados de empresas para prestarem serviços à instituição.

Alimentação: gasto incorrido na obtenção de alimentos para as refeições dos atletas e funcionários da instituição.

Medicamentos: refere-se ao gasto com medicamentos utilizados no tratamento de atletas.

Combustível: trata-se do gasto incorrido com a obtenção de gasolina para o funcionamento das lanchas.

Manutenção de barcos e lanchas: é o gasto com serviços e reposição de peças para o perfeito funcionamento destes equipamentos.

Depreciação de barcos e lanchas: refere-se a gastos, apropriados mensalmente que diminuem o valor dos barcos e lanchas pelo seu período de vida útil.

Segurança: trata-se do valor monetário destinado ao pagamento de salários e encargos sociais dos vigias noturnos.

### 3.3.2.2 – Identificação dos Direcionadores de Recursos

Após elencadas as atividades e os recursos é necessário mensurá-los. Para tal é necessário estabelecer uma relação entre ambos. Os direcionadores alocam os recursos às atividades. O Quadro 2 apresenta os direcionadores de recursos definidos.

**Quadro 2** – Lista de identificação dos direcionadores de recursos.

<b>RECURSOS</b>	<b>DIRECIONADORES DE CUSTOS</b>
Água	Proporcional ao consumo em cada atividade.
Depreciação do prédio	Proporcional à área em m2 utilizada pela atividade.
Depreciação de máquinas e equip.	Utilização em cada processo do referido equipamento
Energia elétrica	Consumo em relação à potência instalada em cada atividade.
Despesas tributárias	Total de área em m2 utilizada pela atividade.
Despesas financeiras	Proporcional aos recursos utilizados na atividade.
Proventos c/ encargos da comissão técnica	Tempo em horas gastos em cada atividade.
Proventos c/ encargos dos funcionários	Tempo em horas gastos em cada atividade.
Manutenção de bens	Número de manutenções/Tempo de manutenção
Material de expediente	Valor requisitado
Material de consumo	Quantidade em gramas
Telefone	Valor mensal utilizado na atividade
Serviços de terceiros	Tempo em horas
Alimentação	Valor requisitado
Medicamentos	Valor requisitado
Combustível	Número de quilômetros
Manutenção de barcos e lanchas	Tempo de manutenção
Depreciação de barcos e lanchas	Proporcional à área em m2 utilizada pelo processo.

Segurança	Tempo em horas
-----------	----------------

O número de horas trabalhadas em cada atividade, assim como os quilômetros percorridos, quantidade em gramas, valor requisitado, podem ser facilmente fornecidos por cada empregado envolvido 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 era a relação entre ambos. Esta relação está representada no Quadro 3 e foi possível determiná-la através de observações *in loco*.

**Quadro 3 - Distribuição dos custos às atividades.**

CUSTOS	ATIVIDADES										
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Água		X	X	X		X	X				
Depreciação do prédio		X	X	X		X	X	X	X	X	X
Depreciação de máq.equip.		X	X	X		X	X	X		X	X
Energia elétrica		X	X	X		X	X	X	X	X	X
Despesas tributárias		X	X	X		X	X	X	X	X	X
Despesas financeiras	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Prov.enc.comissão técnica	X	X	X	X							
Prov.enc.funcionários				X	X	X	X	X	X	X	X
Manutenção de bens				X		X	X	X	X	X	X
Material de expediente	X	X	X					X			
Material de consumo				X		X	X	X	X	X	X
Telefone								X			
Serviços de terceiros									X		
Alimentação							X				
Medicamentos					X				X	X	
Combustível				X							
Manutenção barcos lanchas				X							
Depreciação bancos lanchas				X							
Segurança				X		X	X	X	X	X	X

Legenda:

- 1 – Preparar treinamento
- 2 – Avaliar treinamento
- 3 – Avaliar condicionamento físico
- 4 – Efetuar treinamento
- 5 – Suplementar alimentação
- 6 – Alojamento atletas
- 7 – Alimentar atletas
- 8 – Auxiliar administrativamente
- 9 – Tratar clinicamente
- 10 – Massagear atleta
- 11 – Guardar materiais

### 3.3.3 – Etapa 3 – Estabelecer a Relação entre as Atividades e os Direcionadores de Atividades.

O custeio do objeto de custos se dará 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, número de alojamentos, e número de refeições é disponibilizado junto à secretaria do clube. O quadro abaixo mostra a relação entre as atividades e os direcionadores de atividades.

**Quadro 4** – Lista de identificação dos direcionadores de atividades.

<b>ATIVIDADES</b>	<b>DIRECIONADORES DE ATIVIDADES</b>
1 . Preparar treinamento	Horas de treinamento
2 . Avaliar treinamento	Horas de treinamento
3 . Avaliar condicionamento físico	Horas de treinamento
4 . Efetuar treinamento	Horas de treinamento
5 . Suplementar alimentação	Valor requisitado
6 . Alojamento atletas	Número de alojamentos
7 . Alimentar atletas	Número de refeições
8 . Auxiliar administrativamente	Horas de treinamento

9 . Tratar clinicamente	Número de requisições e valor requisitado
10 . Massagear atleta	Número de requisições
11 . Guardar materiais	Número de solicitações

### 3.3.4 – Etapa 4 – Definição e Medição do Objetivo de Custos.

Após a identificação das atividades envolvidas no processo e seus direcionadores de atividades, a próxima etapa é alocar os custos das atividades ao objeto de custo. Esta alocação pode ser feita através do quadro abaixo.

#### Quadro 5 – Custo total do objeto de custo

<b>ATLETA:</b>				
<b>ATIVIDADES</b>	<b>Custo da atividade</b>	<b>Direcionadores de atividades</b>	<b>Consumo</b>	<b>Custo</b>
Preparar treinamento		Horas de treinamento		
Avaliar treinamento		Horas de treinamento		
Avaliar condicionamento físico		Horas de treinamento		
Efetuar treinamento		Horas de treinamento		
Suplementar alimentação		Valor requisitado		
Alojar atletas		Número de alojamentos		
Alimentar atletas		Número de refeições		
Auxiliar administrativamente		Horas de treinamento		
Tratar clinicamente		Número de requisições e valor requisitado		
Massagear atletas		Número de requisições		
Guardar materiais		Solicitação de guarda de materiais		
<b>TOTAL</b>				

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



## **4 - CONSIDERAÇÕES E RECOMENDAÇÕES**

### **4.1 – CONCLUSÕES**

A profissionalização da administração desportiva é crescente e progressiva e a contabilidade deve acompanhar esta tendência. Atualmente a contabilidade dentro dos clubes desportivos visa tão somente a atender as necessidades estabelecidas pelo fisco. Novas tendências estão surgindo e visando estas, desenvolveu-se este trabalho. Desta forma demonstra-se a importância de adequar os sistemas de custeio destas instituições às novas demandas de seus usuários.

Observando o funcionamento da Sede Náutica do Club de Regatas Vasco da Gama e coletando dados com as pessoas que realizam o trabalho, foi possível observar como se configuraria uma proposta para a implantação do Custeio Baseado em Atividades em uma instituição desportiva.

O primeiro passo foi constituir as atividades, logo depois, com o auxílio de funcionários foram listados os recursos. Os direcionadores de recursos foram instituídos através de consultas em outros trabalhos. Após as atividades serem custeadas e os direcionadores de atividades correlacionados, finalmente, foi possível montar um quadro onde o objeto de custeio é valorado.

Através da contabilidade da instituição, é possível observar apenas os recursos destinados individualmente a cada atleta a título de ajuda de custo, no caso da divisão de remo. Com o ABC seria possível vislumbrar o quanto de valor é agregado a cada atleta pela instituição, através de sua estrutura física e profissional.

Conhecer estes fatores pode ser um importante diferencial para a instituição diante da crescente competitividade advinda com a globalização. Além de mensurar o valor do objeto de custeio, outro atrativo do Custeio por Atividades é tornar viável descobrir qual atividade é possível otimizar.

É necessário discutir o caminho que o esporte deve seguir para alcançar a seriedade e profissionalismo e obter desta forma a eficácia frente às necessidades de seu público consumidor.

#### 4.2 – SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Fica de sugestões para trabalhos futuros que o tema seja abordado de forma mais ampla que a cotejada neste. Foram trabalhados apenas os aspectos de uma divisão da entidade, uma abordagem da instituição como um todo seria mais útil à mesma. O tema tem um valor significativo para este segmento e uma tentativa de aplicação prática seria interessante. Seria conveniente, dada a importância, fazer uma investigação à cerca da eficiência dos direcionadores de custos. E finalmente, devido a pouca disponibilidade de bibliografia sobre aspectos contábeis das instituições desportivas, é que se justifica o desenvolvimento de novos trabalhos nesta área.

## REFERÊNCIAS

ABBAS, Kátia. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. 2001. 155 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Curso de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

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

ALENCAR, Lima Soriano de. Desenvolvendo a criatividade nas organizações o desafio da inovação. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v.35, nº 6, p. 6-11, nov/dez. 1995.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. In: LONGARAY, André Andrade; RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria (Org.) et al. São Paulo: Atlas, 2003.

BEUREN, Ilse Maria; ARI, Roedel. O uso do custeio baseado em atividades – ABC (activity based costing) nas maiores empresas de Santa Catarina. **Revista Contabilidade & Finanças-USP**. São Paulo, n. 30, p.7-18, set/dez. 2002.

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

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas. 1996.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica: para uso dos estudantes universitários**. 3.ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades**. 2ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Curso sobre contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1992.

GOLDRATT, Eliyahu M. COX, Jeff. **A meta: um processo de melhoria contínua**. São Paulo: Nobel, 2002.

GUERREIRO, Reinaldo. Sistema de custeio baseado em atividades: análise de um paradoxo. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano XXXI, nº 138, p. 23-43, nov/dez. 2002.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle.** São Paulo: Pioneira, 2001.

LEONE, S. G. Leone. **Curso de contabilidade de custos: contém o custeio ABC.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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

MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito.** São Paulo: Saraiva, 2003.

MORAES, Anna Maris Pereira. **Iniciação ao estudo da administração.** Rio de Janeiro: Makron Books, 2000.

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

SALOMON, Décio Vieira. **Como fazer uma monografia.** 9ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos: um enfoque gerencial.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 1990.

VANZELLA, Clailde. **Metodologia para implantação da contabilidade por atividades na gestão de empresas distribuidoras de energia elétrica.** 2003. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Curso de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

VERA, Armando Asti. **Metodologia da pesquisa científica.** 1.ed. Porto Alegre: Globo, 1976. tradução Maria Helena Guedes Crespo, Beatriz Marques Magalhães.

VICECONTI, Paulo E.V.; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo.** 6 ed. São Paulo: Frase Editora, 2000.